WIEDERKEHRENDE NUTZUNGEN UND LEISTUNGEN BEI ÜBERTRAGUNG EINER GEWERBLICHEN EINZELUNTERNEHMUNG

EIN BEITRAG ZUR STEUERPOLITIK DER PERSONENBEZOGENEN UNTERNEHMUNG

Wolfgang Weber

1972

WIEDERKEHRENDE NUTZUNGEN UND LEISTUNGEN BEI ÜBERTRAGUNG EINER GEWERBLICHEN EINZELUNTERNEHMUNG - EIN BEITRAG ZUR STEUERPOLITIK DER PERSONENBEZOGENEN UNTERNEHMUNG

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Wolfgang Weber
1972

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Referent:	Prof. Dr. P. Scherpf
Korreferent:	Prof. Dr. R. Löhlein
Tag der mündlichen Prüfung:	14. Februar 1972

Inhaltsverzeichnis

Seite

Abkürzungsverzeichnis

I. Abkürzungen und Kurzformen XI

II. Zeitschriften und Nachschlagewerke XII

Einleitung:

Standort und Zielsetzung der Arbeit 1

Erster Teil:

Terminologische Grundlegung 5

A. Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen 5

I. Definition und Merkmale 5

II. Charakterisierung einzelner Arten 6

a) Die Rente 6

1. Definition 6

2. Merkmale 7

aa) Stammrecht 7

bb) Gleichmäßigkeit der Leistungen 8

cc) Periodische Wiederkehr der Leistungen 11

dd) Laufzeit und Wagnis 11

b) Die obligatorische Gewinnbeteiligung 15

c) Der Nießbrauch 16

1. Definition 16

2. Merkmale 16

aa) Der Nießbrauch als "Spaltung" eines Gegenstandes 16

bb) Gegenstand und Bestellung des Nießbrauchs 16

cc) Verfügung über die Substanz 17

dd) Nießbrauchsberechtigte Personen und Übertragbarkeit des Nießbrauchs 18

3. Die Sonderfälle des Nießbrauchs an einem Unternehmen 19

aa) Der "echte" Unternehmensnießbrauch 19

bb) Der Ertragsnießbrauch 21

B. Die gewerbliche Einzelunternehmung als Teil einer personenbezogenen Unternehmung 24

Seite

C. Die Unternehmensübertragung 26

D. Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen als Investitions- und Finanzierungsmaßnahmen zum Vollzug einer Unternehmensübertragung 28

Zweiter Teil:

Steuerliche Wirkungen wiederkehrender Nutzungen und Leistungen auf das Unternehmensvermögen bei entgeltlichen Betriebsübertragungen 31

A. Auswirkungen beim Veräußerer 31

I. Steuerrechtliche Behandlung der alternativen Entgeltformen 31

a) Einkommensteuer 31

1. Veräußerung gegen Raten 31

aa) Ermittlung des Veräußerungsgewinns 31

bb) Besteuerung des Veräußerungsgewinns 33

11. Sofortversteuerung 33

22. Nachträgliche Versteuerung 34

cc) Besteuerung der Zinsen und der Forderungsausfälle 35

11. Bei Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns 35

22. Bei nachträglicher Versteuerung 38

dd) Spezielle Probleme der Ratenbesteuerung 40

11. Abfindung der Raten 40

22. Wertsicherungsklausel 42

33. Zusammensetzung des Kaufpreises aus Anzahlung und Kaufpreisraten 43

2. Veräußerung gegen Rente 47

aa) Veräußerungsleibrente 47

11. Der Charakter der betrieblichen Veräußerungsleibrente 47

22. Besteuerung des Veräußerungsgewinns und der Zinsen 47

aaa) Das Wahlrecht zwischen Sofortversteuerung und nachträglicher Versteuerung 47

bbb) Die Anwendung des BFH-Urteils vom 20.8.1970 48

ccc) Zur Höhe des Rechnungszinsfußes 51

Seite

33. Steuerliche Behandlung vertraglicher Sonderabmachungen 52

aaa) Abgekürzte und verlängerte Leibrenten 52

bbb) Veräußerung gegen festen Kaufpreis und Kaufpreisrente 55

ccc) Wertsicherungsklauseln 55

44. Wegfall der Rente 56

aaa) - durch Tod des Berechtigten 56

bbb) - durch Abfindung 61

bb) Betriebliche Versorgungsrente 61

11. Charakter der Rente 61

22. Besteuerung 63

3. Veräußerung gegen eine obligatorische Gewinnbeteiligung 65

aa) Berechnungsbasis der Gewinnanteile 65

bb) Die Versteuerung des Veräußerungsgewinns 66

11. Nachträgliche Versteuerung 66

22. Zur Zulässigkeit der Sofortversteuerung 66

cc) Der Sonderfall der Gewinnbeteiligung aus Versorgungsgründen 69

4. Schematische Zusammenfassung der Besteuerungsmethoden für die untersuchten Entgeltformen 70

b) Vermögensteuer 71

1. Zur allgemeinen Behandlung einer Betriebsveräußerung im Bewertungs- und Vermögensteuergesetz 71

2. Die Bewertung des Anspruchs auf den Kaufpreis 72

aa) Kaufpreisraten 72

bb) Renten 72

cc) Obligatorische Gewinnbeteiligung 73

dd) Freibeträge 75

II. Die Entgeltformen als steuerliche Aktionsmöglichkeiten des Veräußerers zur Maximierung seines Vermögens 76

a) Die Strukturierung eines untersuchungsgerechten Planungsmodells 76

1. Zur Wahl eines kombinatorischen Partialmodells 76

2. Die Zielfunktion 78

Seite

aa) Die Ableitung eines operationalen Unterzieles aus dem Oberziel der Vermögensmaximierung 78

bb) Der Einfluß der Besteuerung auf die Zielfunktion 79

3. Annahmen für den Einsatz finanzieller Mittel und die Umweltkonstellation 82

aa) Der Planungszeitraum 82

bb) Finanzielles Gleichgewicht 84

cc) Die Bewältigung der Unvollkommenheit entscheidungsrelevanter Information 85

11. Zur Bedeutung unvollkommener Informationen für das Modell 85

22. Die Verwendung von Wahrscheinlichkeiten 86

dd) Notwendige Ergänzungsprämissen 87

b) Darstellung der quantitativen Modellbeispiele 88

1. Das Ausgangsbeispiel 88

aa) Beschreibung des Ausgangsbeispiels (Sachverhalt (1)) 88

bb) Schematische Darstellung des Rechenganges 89

cc) Ermittlung der Vermögensendwerte der untersuchten Alternativen 89

2. Sonderfragen bei Veräußerungen gegen Leibrente 95

aa) Erhöhtes Buchkapital gegenüber dem Ausgangsbeispiel (Sachverhalt (2)) 95

bb) Veräußerung bei höherem Alter des Veräußerers, geringerem Buchkapital und geringerem Veräußerungspreis gegenüber dem Ausgangsbeispiel (Sachverhalt (3)) 95

c) Gegenüberstellung und Bewertung der einzelnen Alternativen 96

1. Vergleich zwischen Kaufpreisraten und Veräußerungs-Leibrente entsprechend der verschiedenen einkommensteuerlichen Besteuerungsmethoden bei konstantem Zinssatz 96

aa) Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns 96

bb) Nachträgliche Versteuerung gemäß geltender Rechtsauffassung 97

cc) Nachträgliche Versteuerung im Sinne des BFH-Urteils vom 20.8.1970, a.a.O. 98

2. Vergleich zwischen Kaufpreisraten und Veräußerungs-Leibrente entsprechend der verschiedenen (einkommensteuerlichen) Besteuerungsmethoden bei variablem Zinssatz 100

Seite

3. Kurze Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse 101

4. Besonderheiten bei Veräußerungen gegen Leibrente 102

aa) Vergleich zwischen Sofortversteuerung und nachträglicher Versteuerung für die Veräußerungs-Leibrente bei variabler Laufzeit 102

bb) Wahl zwischen Veräußerungs- und Versorgungsrente 104

5. Vergleich zwischen Veräußerungs-Leibrente und Gewinnbeteiligung 105

B. Auswirkungen beim Erwerber 107

I. Steuerrechtliche Behandlung der alternativen Entgeltformen 107

a) Einkommensteuer 107

1. Erwerb gegen Raten 107

aa) Ermittlung des Kaufpreises für die übernommenen Wirtschaftsgüter 107

bb) Entwicklung der passivierten Ratenverpflichtung bis zur vollständigen Tilgung des Kaufpreises 108

2. Erwerb gegen Leibrente 109

aa) Veräußerungsrente 109

11. Ermittlung des Kaufpreises für die übernommenen Wirtschaftsgüter 109

22. Die Entwicklung des Passivums Rentenverpflichtung während der Laufzeit der wiederkehrenden Leistungen 109

33. Wegfall der Rente durch Ablösung 111

44. Steuerliche Auswirkungen vertraglicher Sonderabmachungen 113

bb) Betriebliche Versorgungsrente 115

3. Erwerb gegen obligatorische Gewinnbeteiligung 116

aa) Entwicklung der Rechtsprechung 116

bb) Literaturmeinungen 117

cc) Kritische Würdigung der einkommensteuerlichen Behandlung von Gewinnbeteiligungslasten 122

11. Passivierung der Last 122

22. Auflösung der Last 124

Seite

dd) Der Sonderfall der Gewinnbeteiligung aus Versorgungsgründen 127

b) Steuer nach dem Gewerbeertrag 127

c) Vermögensteuer 129

d) Steuer nach dem Gewerbekapital 131

II. Entgeltformen und Zinssatz als steuerliche Aktionsmöglichkeiten zur Maximierung des Vermögens des Erwerbers 132

a) Das Untersuchungsmodell 132

b) Die quantitativen Modellbeispiele 133

1. Das Ausgangsbeispiel (Beispiel I) 133

2. Spezielle Beispiele zur Darstellung unterschiedlicher Auswirkungen des Wegfalls von Rentenverpflichtungen 136

aa) Wegfall durch Tod des Berechtigten (Beispiel II) 136

bb) Ablösung der Rente (Beispiel III) 136

3. Rechengänge 137

c) Gegenüberstellung und Bewertung der einzelnen Alternativen 139

1. Vergleich zwischen Kaufpreisraten und Leibrente 139

aa) Der Einkommensteuersatz als Entscheidungsparameter 139

bb) Der Kapitalisierungszinsfuß als Entscheidungsparameter 140

cc) Zur Bedeutung einer vereinbarten Wertsicherungsklausel 141

2. Vergleich zwischen alternativen Zinssätzen für Kaufpreisschulden 142

aa) Der Einfluß alternativer Zinssätze auf den Totalerfolg der Unternehmung 142

bb) Die Berücksichtigung des Verhaltens der Finanzverwaltung bei der Wahl des Kapitalisierungszinsfußes 145

3. Vergleich zwischen versicherungsmathematischer und buchhalterischer Auflösung bei Wegfall von Leibrenten 146

4. Vergleich zwischen Veräußerungs- und Versorgungsrente 149

5. Wahl zwischen Rente und Gewinnbeteiligung 149

Seite

Dritter Teil:

Der Einfluß der Besteuerung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen auf das Vermögen des Unternehmensnachfolgers bei unentgeltlicher Betriebsübertragung 151

A. Vorweggenommene Erbfolge 151

I. Steuerrechtliche Behandlung der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen 152

a) Einkommensteuer 152

1. Schenkung gegen Einräumung eines obligatorischen Nutzungsrechts 152

aa) Regelbesteuerung 152

bb) Besteuerung bei Formmängeln 154

2. Bestellung eines Nießbrauchs 156

aa) Grundsätze der einkommensteuerlichen Behandlung 156

11. Die Auswirkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise 156

22. Zurechnung und Art der Einkünfte 156

bb) Unternehmensübertragung gegen Einräumung eines Nießbrauchs 158

11. Nießbrauch am Reingewinn eines Handelsgeschäfts 158

aaa) Art und Höhe der Einkünfte des Nießbrauchers 158

bbb) Die AfA-Berechtigung 163

ccc) Die Auswirkungen des Nießbrauchs in der Steuerbilanz 164

22. Verpachtung des Betriebes an den Nießbrauchsbesteller 166

cc) Unentgeltliche Nießbrauchsbestellung für den Unternehmensnachfolger 168

11. Besteuerung des Unternehmensnachfolgers als Nießbraucher 169

22. Besteuerung des Unternehmensnachfolgers als wirtschaftlicher Eigentümer 171

dd) Exkurs: Vermögensteuer und Erbschaftsteuer als Sonderausgaben 172

ee) Schematischer Überblick über die einkommensteuerliche Behandlung der Aktionsmöglichkeiten 177

Seite

b) Steuer nach dem Gewerbeertrag 178

c) Vermögensteuer 179

d) Steuer nach dem Gewerbekapital 182

e) Schenkungsteuer und Erbschaftsteuer 182

1. Übertragung der Einzelunternehmung auf den Nachfolger gegen Einräumung wiederkehrender Nutzungen 182

2. "Echter" Unternehmensnießbrauch des Nachfolgers 186

3. Überblick über die schenkungsteuerliche und erbschaftsteuerliche Behandlung der Aktionsmöglichkeiten 189

II. Gegenüberstellung und Bewertung der steuerlichen Aktionsmöglichkeiten 190

a) Modellbeschreibung 190

b) Vergleich der Alternativen unter einkommensteuerlichen Gesichtspunkten 191

c) Vergleich der Alternativen unter gewerbeertragsteuerlichen Gesichtspunkten 193

d) Schenkungsteuerliche bzw. erbschaftsteuerliche Gesichtspunkte für die Auswahl der Alternativen 193

e) Steuerrechtliche Beschränkungen bei der Realisierung einzelner Alternativen 196

B. Erbfall 198

I. Steuerrechtliche Behandlung der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen 198

a) Maßgebliche zivilrechtliche Bestimmungen für die Besteuerung von Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung bei fehlenden Anordnungen des Erblassers 198

b) Einkommensteuer 201

1. Bei fehlenden Anordnungen des Erblassers 201

aa) Die Einkünfte einer Erbengemeinschaft 201

bb) Allgemeine Besteuerung der Erbauseinandersetzung 202

11. Grundprinzipien 202

22. Spezielle Ansichten von Rechtsprechung und Fachliteratur zu den Grundprinzipien 203

Seite

aaa) Die Entgeltlichkeit als Besteuerungsmerkmal (Ansicht I) 203

bbb) Das Besteuerungsmerkmal der Mitunternehmerschaft zwischen allen Erben ab dem Erbfall (Ansicht II) 205

ccc) Die Erbauseinandersetzung als einkommensteuerlich unbeachtlicher Vorgang durch Ausschluß der Mitunternehmerschaft vom Erbfall an (Ansicht III) 206

ddd) Die Einbeziehung der Erbauseinandersetzung in den außerbetrieblichen Vorgang des Erbens (Ansicht IV) 210

eee) Die Erbauseinandersetzung als generell außerbetrieblicher, nicht einkommensteuerbarer Vorgang (Ansicht V) 214

33. Gestaltungsmöglichkeiten der Erben aufgrund neuerer Rechtsprechung 216

cc) Abfindung der weichenden Erben mit obligatorischen Nutzungsrechten 217

dd) Abfindung in Form eines Ertragsnießbrauchs 219

11. Versorgungsnießbrauch ohne Abwägung von Leistung und Gegenleistung 219

22. Der Nießbrauch als gleichwertige Abfindung des weichenden Erben für die Hingabe seines Nachlaßanteils 220

ee) Schematische Übersichten über die einkommensteuerliche Behandlung der Aktionsmöglichkeiten 224

2. Testamentarisch vermachte wiederkehrende Nutzungen 228

aa) Das Vermächtnis als unentgeltlicher Erwerb 228

bb) Vermächtnis von obligatorischen Nutzungsrechten 228

cc) Nießbrauchsvermächtnis 229

dd) Erbschaftsteuer als Sonderausgabe 229

3. Sonderprobleme 230

aa) Abfindung für bereits laufende wiederkehrende Nutzungen 230

11. Behandlung beim Empfänger 230

22. Behandlung bei dem die Abfindung zahlenden Unternehmensnachfolger 232

Seite

bb) Ermäßigung oder Erlaß von Einkommensteuer im Rahmen des § 16 Abs. 5 EStG 233

c) Gewerbesteuer 235

d) Vermögensteuer 236

e) Erbschaftsteuer 237

II. Gegenüberstellung und Beurteilung der steuerlichen Aktionsmöglichkeiten 239

a) Die Modellfälle 239

b) Die Auswahl der Alternativen im Fall I 241

1. Verlagerung steuerpflichtiger Einkünfte auf den "weichenden" Erben 241

2. Verlagerung steuerpflichtiger Einkünfte auf den das Unternehmen fortführenden Erben 248

3. Die Eignung der Alternative (3 b) zur Verlagerung von Einkünften 249

c) Die Auswahl der Alternativen im Fall II 251

Schlußbetrachtung 254

Literaturverzeichnis 257

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

I. Abkürzungen und Kurzformen

a.a.O.	=	am angegebenen Ort
Abs.	=	Absatz
Abschn.	=	Abschnitt
A.d.Verf.	=	Anmerkung des Verfassers
AktG	=	Aktiengesetz
Anm.	=	Anmerkung
ao.	=	außerordentlich
AO	=	Reichsabgabenordnung
Bd.	=	Band
Betr.Einn.	=	Betriebseinnahmen
BewG	=	Bewertungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof
bzw.	=	beziehungsweise
BGH	=	Bundesgerichtshof
Ders.	=	Derselbe
Diss.	=	Dissertation
Ebd.	=	Ebenda
Erl.	=	Erlaß
EStR	=	Einkommensteuer-Richtlinien
EStG	=	Einkommensteuergesetz
FG	=	Finanzgericht
FinMin	=	Finanzministerium
GewStG	=	Gewerbesteuergesetz
Hrsg.	=	Herausgeber
Jg.	=	Jahrgang
Nds.	=	Niedersächsisches
Nr.	=	Nummer
o.V.	=	ohne Verfasser
R.	=	Rechtsspruch
Rev.	=	Revision
RFH	=	Reichsfinanzhof
RGH	=	Reichsgerichtshof
S.	=	Seite
Sp.	=	Spalte
StAnpG	=	Steueranpassungsgesetz
Urt.	=	Urteil
Vgl.	=	Vergleiche
v.	=	vom/von
VStG	=	Vermögensteuergesetz
VStR	=	Vermögensteuerrichtlinien
WP	=	Wirtschaftsprüfer
ZPO	=	Zivilprozeßordnung

II. Zeitschriften und Nachschlagewerke

BB	=	Betriebsberater
BStBl	=	Bundessteuerblatt
DB	=	Der Betrieb
DStR	=	Deutsches Steuerrecht
DStZ/A	=	Deutsche Steuer-Zeitung/ Ausgabe A
DStZ/E	=	Deutsche Steuer-Zeitung/ Eildienst
DVStR	=	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
FR	=	Finanz-Rundschau
HFR	=	Höchstrichterliche Finanzrechtrechtsprechung
Inf	=	Die Information über Steuer und Wirtschaft/Ausgabe A
KStR	=	Kurze Steuer- und Rechtsnachrichten
NB	=	Neue Betriebswirtschaft
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift
NWB	=	Neue Wirtschafts-Briefe
RGZ	=	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RWP-Blattei	=	Blattei-Handbuch, Rechts- und Wirtschafts-Praxis
Slg	=	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs/Bundesfinanzhofs
Stbg	=	Die Steuerberatung
StBp	=	Die steuerliche Betriebsprüfung
StRK	=	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	=	Steuer und Wirtschaft
StW	=	Steuer-Warte
WPG	=	Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	=	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	=	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung

Einleitung

Standort und Zielsetzung der Arbeit

Die vorliegende Arbeit ist einem Teilgebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre entnommen,[1] der Steuerpolitik. Diese Teildisziplin umfaßt als wichtigsten Bereich die Gestaltungsfunktion der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre im Rahmen der lex lata. Gemäß dieser Aufgabenstellung soll für die Unternehmensübertragung gegen wiederkehrende Bezüge, die zu den wichtigsten Problemkreisen der Steuerpolitik zählt,[2] der Versuch unternommen werden, optimale steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zu finden. Die Untersuchung bezweckt hierbei, in enger Beziehung zur Wirklichkeit solche Lösungen aufzuzeigen, die gegenwärtig im Rahmen der geltenden Steuergesetze als realisierbar erscheinen.

Bedingt durch die ständig wachsenden Anforderungen, die an die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre gestellt werden, weiteten einige ihrer Vertreter deren Gestaltungsfunktion aus. Sie soll auch den Zweck erfüllen, dem Gesetzgeber Vorschläge für eine lex ferenda zu machen.[3] Dieser Aufgabe wird in der Untersuchung nur am Rande Rechnung getragen. Zwar birgt die Unternehmensübertragung eine Vielzahl offener Fragen, aber der Rah-

---

1) Vgl. zur Einordnung der Steuerpolitik in ein einheitliches System der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre Scherpf, P., Zur Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: NB 1959, S. 61 - 65, hier S. 65. An anderer Stelle: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1957/1958/1960, Stichwort Steuerpolitik, betriebswirtschaftliche, Sp. 5173 - 5185, hier Sp. 5175, umreißt Scherpf das Aufgabengebiet der Steuerpolitik wie folgt: Sie soll die Betriebsleitung dazu befähigen, Abwehrmaßnahmen zu treffen, "um nach Möglichkeit die negativen (steuerlichen, A.d.Verf.) Wirkungen zu verringern oder gar zu vermeiden."

2) In der Fachliteratur nennt Wehmeyer die Betriebsveräußerung als einen der betriebswirtschaftlichen Problemkreise, die auf steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten überprüft werden müssen. Vgl. Wehmeyer, J., Die steuerliche Planung der Unternehmung, Düsseldorf 1967, S. 66/67

3) Vgl. Aufermann, E., Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Wiesbaden 1959, S. 15; Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt 1966, S. 7; Pohmer, D., Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin 1958, S. 145 - 147

men der Arbeit würde gesprengt werden, wenn zu jeder dieser Fragen Lösungsvorschläge zu unterbreiten wären, deren künftige Anerkennung durch den Gesetzgeber und die Rechtsprechung ungewiß ist. Die Steuerpolitik muß sich vielmehr primär nach den rechtlich vorgegebenen Möglichkeiten richten. Kritik an der bestehenden rechtlichen Ordnung und Vorschläge für ihre Änderung sind für unternehmerische Entscheidungen nur ausnahmsweise von starkem Einfluß, wenn der Entscheidungsträger die Durchführung von Aktionen in künftige Perioden verschieben kann, in denen die erwünschten Änderungen eingetreten sind.

Aus dem Problemkreis "Unternehmensübertragung gegen wiederkehrende Bezüge" wurden nachstehende Teilgebiete herausgegriffen, die im Hinblick auf ihre steuergünstige Gestaltung zu untersuchen sind:

(a) die Veräußerung eines gewerblichen Einzelunternehmens an einen Fremden gegen
- Leibrente oder
- obligatorische Gewinnbeteiligung.

Hierbei sind Kaufpreisraten in die Erörterung einzubeziehen, weil sie in wichtigen Merkmalen steuerlicher und nicht-steuerlicher Art mit den genannten wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen übereinstimmen.

(b) die Übertragung eines gewerblichen Einzelunternehmens auf einen Abkömmling in gerader Linie unter der Zahlung von Versorgungsleistungen in Form
- einer Leibrente
- einer obligatorischen Gewinnbeteiligung
- eines Nießbrauchs.

Diese letztgenannten Gestaltungsmöglichkeiten sind in der Praxis insbesondere bei der Unternehmensnachfolge innerhalb der Familie häufig anzutreffen. Ferner sind die hier erarbeiteten Erkenntnisse analog auf andere wiederkehrende Nutzungen und Leistungen (z.B. Umsatzbeteiligung, dingliches Wohnrecht) anwendbar.

Auf der Grundlage einer ausführlichen Darstellung und Analyse der angesprochenen Rechtsvorschriften zivilrechtlicher und steuerrecht-

licher Art[1], der Urteile und der Meinungen des Schrifttums werden in einem Betrachtungsprozeß Ergebnisse abgeleitet, wobei dieser Prozeß in drei Stufen gegliedert ist:

" (1) Vergleichbarmachen von Alternativen
(2) Vergleichen
(3) die Auswahl (Entscheidung) zwischen den Vergleichsobjekten."[2]

Grundsätzlich wirkt sich die steuerliche Belastung der durch die Unternehmensübertragung entstandenen Steuertatbestände auf alle betrieblichen Funktionen aus. Eine Totalbetrachtung der steuerlichen Wirkungen erscheint jedoch angesichts der Vielzahl von für die Besteuerung relevanten Umweltgegebenheiten nicht sinnvoll. Daher beschränken sich die Ausführungen auf den betrieblichen Bereich, für den die Steuerzahlungen die größte Bedeutung haben, auf die betriebliche Finanzwirtschaft. Für die vorliegende Untersuchung werden sämtliche behandelten Gestaltungsalternativen der Unternehmensübertragung aus finanzwirtschaftlicher Sicht betrachtet und demgemäß als Zahlungsströme dargestellt. Als Kriterium für die Vorteilhaftigkeit einer Aktionsmöglichkeit wird der Endwert des liquidierbaren Nettovermögens nach Steuern herangezogen. Dieser Endwert ist aus einer Gegenüberstellung der Einnahmen- und Ausgabenströme der jeweiligen Übertragungsalternative zu ermitteln.

Steuerersparnisse können auf legalem oder auf illegalem Weg erzielt werden. Die letztgenannte Möglichkeit der Steuerumgehung bildet nicht Gegenstand der Untersuchung, ist sie doch mit der Zielsetzung der Arbeit nicht vereinbar. Diese Zielsetzung besteht vielmehr darin, die steuerlich zulässigen Alternativen der Unternehmensüber-

---

1) Die Ableitung der Ergebnisse erfolgt insbesondere für die Ertragsteuern unter der wichtigen Voraussetzung, daß die Gewinnermittlung nach § 5 EStG erfolgt.
2) Vgl. Rose, G., Steuerberatung und Wissenschaft, Köln 1969, S. 30 (Sonderdruck aus Steuerberater-Jahrbuch 1969/70, Köln 1970). Mit diesem Vorgehen ist der Wunsch verknüpft, dem steuerlichen Berater die Bedeutung der betriebswirtschaftlichen Entscheidungstheorie am Tatbestand der Unternehmensübertragung aufzeigen zu können.

tragung mit ihren vielfältigen Vorschriften zur Steuererleichterung aber auch zur Steuerverschärfung darzustellen, deren Konsequenzen im Hinblick auf die Zielvorschrift "Maximierung des Netto-Endvermögens" zu prognostizieren und damit eine Hilfestellung im Rahmen der optimalen Alternativenwahl zu geben.

Erster Teil

Terminologische Grundlegung

A. Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen

I. Definition und Merkmale

Die Formen der zu erörternden Geld- bzw. Sachbezüge werden für die vorliegende Arbeit unter dem dem Bewertungsrecht entnommenen Begriff der "wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen" zusammengefaßt.[1] Unter Nutzungen versteht man

"w i e d e r k e h r e n d e V o r t e i l e , die dem Berechtigten auf Grund eines Rechts aus fremden, ihm nicht gehörenden (...) Wirtschaftsgütern zufließen; den wiederkehrenden Nutzungen des Berechtigten stehen regelmäßig die w i e d e r k e h r e n d e n L e i s t u n g e n des Verpflichteten gegenüber."[2]

"Wiederkehrend bedeutet in der Regel, daß nicht ein einmaliger Vermögensanfall vorliegt, da eine einmalige Zahlung nicht wiederkehrt."[3] Eine einmalige Leistung kann jedoch wiederkehrend im Sinne des Steuerrechts für den Fall sein, daß "wiederkehrende Zahlungen geplant sind, einer der Berechtigten aber schon nach der ersten Leistung verstirbt. Ausschlaggebend muß sein, ob die Zahlung als wiederkehrend gedacht war, nicht ihre tatsächliche Wiederkehr".[4]
"Nutzungen" sind in bürgerlich-rechtlichem Sinne Früchte und sämtliche sonstigen Vorteile, die der Gebrauch der Sache oder des Rechts gewährt (§§ 100, 99 BGB). Dieser Nutzungsbegriff ist zwar umfassender als derjenige des Bewertungsrechts[5], in der vorliegenden Ar-

---

1) Vgl. §§ 13-15 BewG 1965
2) Vgl.Gürsching, L., Stenger, A., Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 1.-4. Aufl., Köln 1953/66, Bd. III, Anm. 2 vor § 15 BewG 1934
3) Vgl. Herrmann, C., Heuer, G., Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 13. Aufl., Köln-Marienburg 1960/69, Anm. 5-6 zu § 22 EStG
4) Vgl. Jansen, R., Wrede, F., Renten, Raten, Dauernde Lasten, 3. Aufl., Herne/Berlin 1970, S. 23
5) Vgl. BFH-Urt. v. 24.4.1970, III R 36/67, BStBl 1970 II, S. 591

beit werden jedoch beide Begriffe synonym verwendet, weil sich die zu treffenden Aussagen nur auf ihren Überschneidungsbereich beziehen. Bezüge aus Renten, aus einer obligatorischen Gewinnbeteiligung oder dem Nießbrauch sind Früchte eines Rechts (§ 99 Abs. 2 BGB), d.h. Erträge, "die das Recht seiner Bestimmung gemäß gewährt."[1] Enneccerus-Nipperdey tragen dabei keine Bedenken, auch den Gewinn zu den Rechtsfrüchen eines wirtschaftlichen Unternehmens zu zählen.[2]

II. Charakterisierung einzelner Arten

Die allgemeine Definition der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen zeigt, daß sie im Rechts- und Wirtschaftsleben in vielfältiger Ausprägung vorkommen können. Bei der Übertragung gewerblicher Einzelunternehmungen sind vor allem drei typische Formen wiederkehrender Bezüge anzutreffen:

- Renten
- Obligatorische Gewinnbeteiligung
- Nießbrauch

Auf diese Formen sollen sich die Erörterungen in der vorliegenden Arbeit beschränken. Da die Erörterungen mutatis mutandis auch für andere Formen gelten, verlieren sie durch die Beschränkung nicht an Allgemeingültigkeit.

a) Die Rente

1. Definition

Eine allgemein gültige Legaldefinition der Rente existiert weder im BGB, noch in den Steuergesetzen. Zur Begriffsbestimmung muß deshalb auf die durch die Rechtsprechung und das Schrifttum entwickelten Grundsätze zurückgegriffen werden. Renten in weitestem Sinne sind danach:

"P e r i o d i s c h w i e d e r k e h r e n d e B e z ü g e oder Leistungen i n G e l d oder a n d e r e n v e r t r e t b a r e n S a c h e n , die g l e i c h m ä ß i g

---

1) Vgl. Enneccerus, L., Nipperdey, H.C., Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 15. Aufl., Tübigen 1959, Bd. I, § 127, III, S. 819

2) Ebd., § 127, IV, S. 820

auf Grund eines einheitlichen Stammrechts (Rentenstammrechts) für eine bestimmte Zeit (Zeitrente) oder auf die Lebensdauer einer natürlichen Person (Leibrente) oder auf unbestimmte Zeit gewährt werden, als dessen Früchte sich die einzelnen Bezüge darstellen."[1)]

2. Merkmale

aa) Stammrecht

Das Stammrecht, das entgeltlich oder unentgeltlich erworben werden kann[2)], bringt den jedesmaligen Anspruch des Rentenempfängers "auf die Einzelgefälle (die Zahlungen, die der Empfänger kraft Stammrecht bezieht, A.d.Verf.) durch sein Bestehen allein hervor."[3)] Es bewirkt als einheitliche rechtliche Verpflichtung, daß die Rente nicht aus einer Mehrzahl einzelner selbständiger Ansprüche mit fortschreitend aufeinander folgenden Leistungen besteht, sondern ein in sich geschlossenes Recht darstellt, "dem die Eigenschaft der Nutzbarkeit im Sinne der §§ 99 Abs. 2 und 100 BGB innewohnt."[4)]

In erster Linie stellen die auf einer privaten Willensäußerung beruhenden Rechtsgeschäfte, z.B. Vertrag, letztwillige Verfügung, Verpflichtungsgründe für die einzelnen Rentenleistungen dar, als Rechtsgrundlage kommt aber auch das Gesetz selbst in Betracht[5)] (z.B. Sozialversicherungsrenten). Man kann deshalb öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Verpflichtungsgründe unterscheiden.[6)]

Wichtig für das Entstehen des Rentenstammrechts ist die Beachtung der Formvorschriften des bürgerlichen Rechts, denn ein Mangel in

---

1) Vgl. Schmitz, W., Die Behandlung der Renten im Einkommensteuerrecht, in: StW 1966, S. 37
2) Vgl. Reichsgericht in Zivilsachen, Urt. v. 12.12.1907 RGZ Bd. 67, S. 204; BGH-Urt. v. 16.12.1965 - II ZR 274/63, DB 1966, S. 419
3) Vgl. Reichsgericht in Zivilsachen, Urt. v. 12.12.1907, a.a.O.
4) Ebd.
5) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 27 zu § 22 EStG; Jansen/Wrede, a.a.O., S.28
6) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 32,a), 33,34, zu § 22 EStG

der vorgeschriebenen Form hat die Nichtigkeit[1] des Rechtsgeschäfts zur Folge (§ 125 BGB). Ein vertraglich erteiltes Leibrentenversprechen bedarf nach § 761 BGB zumindest der Schriftform. Unentgeltlich zugesagte Renten (Schenkungsversprechen) erfordern gerichtliche oder notarielle Beurkundung nach § 518 Abs. 1 BGB (jedoch kann hier gem. § 518 Abs. 2 BGB der Mangel der Form durch Bewirkung der versprochenen Leistung geheilt werden). Dieselben Formvorschriften gelten nach den §§ 313, 311, 312 und 2371 BGB für Zusagen von Leib- und Zeitrenten im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken, der Übertragung des gesamten gegenwärtigen Vermögens, eines künftigen Erb- oder Pflichtteils bzw. einem Erbschaftskauf.[2] Auf die steuerlichen Auswirkungen von Formmängeln soll erst an späterer Stelle eingegangen werden.[3]

bb) Gleichmäßigkeit der Leistungen

Die Gleichmäßigkeit der Leistungen bedingt zunächst, daß sie ihrer absoluten Höhe nach gleich sind, d.h. es ist stets der gleiche Geldbetrag oder die gleiche Menge vertretbarer Sachen zu leisten. Angesichts der fortschreitenden Geldentwertung wird heute allerdings unter Gleichheit mehr die Gleichwertigkeit verstanden als eine nominelle Unveränderlichkeit. Der Zweck der Wertsicherung führt zu einer veränderlichen Bezugsgröße, wodurch jedoch das Wesen der Rente nicht berührt wird.[4]

In der Praxis werden für die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel vor allem das Beamtengehalt und der Index der Lebenshaltungskosten zugrunde gelegt. Die Rente erhöht sich dann in demselben Verhältnis, in dem der vereinbarte Wertmaßstab steigt.[5] Wertsicherungsklauseln

---

1) Es liegt Nichtigkeit ex tunc vor
2) Zu diesen Ausführungen vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 27 zu § 22 EStG; Jansen/Wrede, a.a.O., S. 29
3) Vgl. S. 154 und 155 der Arbeit
4) Vgl. Abschn. 167 Abs. 1 EStR, mit Anführung der entsprechenden BFH-Urteile
5) Vgl. BFH-Urt. v. 11.10.1963, VI 59/62 U, BStBl 1964 III S. 594

mit den eben genannten Bezugsbasen bedürfen aber nach § 3 Satz 2 des Währungsgesetzes v. 20.6.1948 der Genehmigung durch die Bundesbank.[1] Verweigert die Bundesbank ihre Zustimmung bei einer genehmigungsbedürftigen Klausel, ist deren Vereinbarung nichtig. Dies führt zu einer vollständigen Nichtigkeit des Vertrages - es entsteht kein Stammrecht - wenn nicht festgestellt werden kann, daß der Vertrag auch ohne die Nichtigkeit der Wertsicherungsklausel abgeschlossen worden wäre (§ 139 BGB). Solange die Genehmigung nicht erteilt ist (die dann auf den Zeitpunkt des Abschlusses zurückwirkt), bleiben genehmigungsbedürftige Klauseln schwebend unwirksam.[2]

Die Bezugsgröße für die Rentenhöhe darf nicht wesentlich schwanken oder gar zeitweilig entfallen. Richten sich die vereinbarten Leistungen nach einem Vomhundertsatz einer wechselhaften Größe wie dem Gewinn[3] oder dem Umsatz[4] eines gewerblichen Unternehmens oder nach den Jahr für Jahr sich ändernden Nettobezügen eines Angestellten[5], ist das Erfordernis der Gleichmäßigkeit nicht mehr erfüllt[6]. Renten sind in diesen Fällen nicht gegeben.

Unberührt läßt den Charakter einer Rente die vertragliche Vereinbarung, daß bei Wegfall der Geschäftsgrundlage die Höhe einer Rentenzahlung der Abänderung unterliegt. Auch für das Rentenrecht gilt § 242 BGB, was bedeutet, daß der Ausschluß jeder Abänderbarkeit der Basis des Rentenstammrechts im Interesse des Rentenverpflichteten nicht verlangt werden kann. Beispielsweise führt deshalb eine Klausel, daß bei eventuell eintretender schlechter Geschäftslage eines Unternehmens über die Rentenbeträge neu verhandelt werden soll, nicht zur Verneinung der Gleichmäßigkeit.[7]

---

1) Siehe Rosenau, H., Die Wertsicherungsklausel in rechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, in: DB 1969, Beilage Nr. 18, S. 6
2) Vgl. Rosenau, a.a.O., S. 2; Jansen/Wrede, a.a.O., S. 31/32
3) Vgl. BFH-Urt. v. 10.10.1963, VI 115/61 U, BStBl 1963 III, S. 592
4) Vgl. BFH-Urt. v. 27.5.1964, I [illegible] U, BStBl 1964 III, S. 475
5) Vgl. BFH-Urt. v. 16.7.1965, VI 8/65, HFR 1965, S. 540
6) Vgl. Abschn. 167 Abs. 1 EStR
7) Vgl. BFH-Urt. v. 12.4.1967, I 129/64, BStBl 1967 III, S. 668

Unterhaltsverträge nehmen häufig auf das Recht der Beteiligten Bezug, "nach § 323 ZPO im Wege der Klage eine Änderung in der Höhe der Leistungen (hier der Rente, A.d.Verf.) durchzusetzen."[1] Aber auch bei Kauf- und Schenkungsverträgen wird manchmal auf diese Vorschrift Bezug genommen.

Nach früherer Rechtslage verneinte die Finanzverwaltung die Renteneigenschaft für Zahlungen, die in Kauf- und Schenkungsverträgen vereinbart waren, wenn das Recht auf eine Abänderungsklage nach § 323 ZPO nicht ausdrücklich ausgeschlossen wurde.[2] Es genügte also bereits zur Ablehnung einer Rente, daß die Vertragsgestaltung stillschweigend - was zwangsläufig zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen mußte - die Möglichkeit einer Abänderung im Rechtsweg offenließ. Hierbei setzte sich die Finanzverwaltung über die gültige Rechtsauffassung hinweg, daß allein entscheidend ist, ob die getroffenen Vereinbarungen "- gleichgültig in welcher Formulierung - eine Anpassung an die geänderten Verhältnisse jederzeit zulassen oder nicht."[3] Erst durch Neufassung des Abschn. 167 Abs. 1 EStR 1969 schloß sie sich dieser Rechtsauffassung an und stellte klar, "daß bei vertraglichen Betriebs- oder Vermögensübertragungen gegen Rente nur dann eine Leibrente nicht anzunehmen ist, wenn die Klausel des § 323 ZPO ausdrücklich vereinbart ist."[4]

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 46
2) Zur Begründung ihrer Auffassung wandte die Finanzverwaltung das BFH-Urt. v. 2.12.1966, VI 365/65, BStBl 1967 III, S. 243 an, das einen Sonderfall betraf: Im Laufe der Jahre sehr unterschiedliche und stark schwankende Leistungen veranlaßten den BFH zu der Schlußfolgerung, daß es offenbar dem Willen der Vertragsparteien entsprochen hatte, bei grundlegender Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse die Barzuwendungen entsprechend zu ändern. Hierbei lastete er den Vertragsparteien das Fehlen des Ausschlusses der Abänderungsmöglichkeit nach § 323 ZPO als erschwerendes Indiz an.
3) Vgl. Seithel, R., Renten und sonstige wiederkehrende Leistungen im Einkommensteuerrecht, Erster Teil: Allgemeine Grundsätze, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R, D, Renten I, Abschnitt B.IV, 2 c
4) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 9-10 zu § 22 EstG, Stichwort Wertsicherungsklausel; Vorbehalt gem. § 323 ZPO

cc) Periodische Wiederkehr der Leistungen

Zu den besonderen Kennzeichen der Renten gehört im Hinblick auf das zeitliche Moment ihre periodische Wiederkehr, d.h. das Stammrecht muß den Anspruch auf Zahlungen gewähren, die in regelmäßigen Zeitabständen fällig werden. Der regelmäßige Empfang der geschuldeten Leistungen ist nicht maßgebend. Gerät beispielsweise der Verpflichtete zeitweilig mit den fälligen Leistungen in Rückstand, so daß die regelmäßige Zahlung gestört ist, dann beeinflußt deren nachträgliche Beitreibung aufgrund eines Vollstreckungstitels nicht die Renteneigenschaft der Bezüge.[1)]

dd) Laufzeit und Wagnis

Die Laufzeit von Renten ist dann zu prüfen, wenn das Vorliegen eines Rentenwagnisses zweifelhaft erscheint.

(1) Leibrenten

Bei Rentenzusagen auf Lebenszeit (Leibrenten) erübrigt sich in der Regel die Prüfung der Rentendauer, weil ihnen wegen des ungewissen Endes der Laufzeit der Wagnischarakter innewohnt.

Das Rentenwagnis erfordert nicht, daß die Laufzeit der Rente uneingeschränkt vom Leben eines Menschen abhängt. "Eine befristete Bindung hieran genügt."[2)] Die bedeutsamste Art dieser befristeten Renten ist die abgekürzte Leibrente. Sie endet, wenn die Person, von deren Lebenszeit die Zahlungen abhängen, "vor Ablauf der zeitlichen Begrenzung stirbt. Überlebt die Person die zeitliche Begrenzung, so endet die abgekürzte Leibrente mit ihrem Zeitablauf."[3)]

Abschn. 167 Abs. 5 EStR setzt für die zeitliche Befristung, vom Beginn der Rente an gerechnet, mindestens 10 Jahre fest, wenn das Rentenstammrecht ohne Gegenleistung begründet worden ist. Da ein Unterschied zwischen einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Stammrecht in dieser Beziehung nicht gerechtfertigt erscheint, kann gefolgert werden, daß die Zehnjahresdauer auch für entgeltliche ab-

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 35
2) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 35
3) Vgl. Abschn. 167 Abs. 5 EStR

gekürzte Leibrenten Gültigkeit besitzt.[1]

Eine weitere Form der befristeten Leibrente stellt die verlängerte Leibrente dar. Es handelt sich um eine Rente, deren Laufzeit auf die Lebensdauer einer Person und zusätzlich noch auf einen bestimmten Mindestzeitraum abgestellt ist.

"Stirbt der Berechtigte vor Ablauf der vereinbarten Mindestlaufzeit, dann ist die Rente an die Erben bis zum Ablauf dieser Zeit weiterzuzahlen. Stirbt der Berechtigte nach Ablauf der Mindestlaufzeit, so erlischt die Rente wie eine gewöhnliche Leibrente."[2]

Für die Annahme einer Leibrente reicht es auch aus, daß die Beteiligten vereinbaren, die Zahlungsverpflichtung solle mit dem Eintreten eines bestimmten Ereignisses (z.B. Wiederverheiratung einer Witwe oder einer geschiedenen Ehefrau) erlöschen, unabhängig vom Tode der Person, auf deren Lebenszeit die Rente abgestellt ist. Das Stammrecht ist bei derartigen Klauseln auflösend bedingt.[3]

(2) Zeitrenten

Zeitrenten sind gegeben, wenn die Dauer der Verpflichtung unabhängig von der Lebenszeit eines Menschen eine feste Begrenzung aufweist. Daraus folgt, daß die Rente beim Tod des Berechtigten an dessen Erben bis zum Ablauf der vereinbarten Frist ohne eine besondere Regelung (wie im Fall der verlängerten Leibrente) weiterzuzahlen ist.

Der BFH erkannte früher entgeltliche Zeitrenten (Veräußerungszeitrenten) bei Übertragung betrieblicher Wirtschaftsgüter an, wenn die nach kaufmännischen Grundsätzen bemessene Gegenleistung aus langfristigen, mindestens für zehn Jahre zu leistenden Zahlungen bestand und die Absicht des Veräußerers, seine Versorgung sicherzustellen, einwandfrei aus dem Vertrag zu ersehen war.[4] Auf die Frage des Wagnisses legte er zunächst kein besonderes Gewicht. Er änderte jedoch seine Rechtsprechung im Urteil vom 24.4.1970[5], das zwar zur Veräußerung von

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 36
2) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 55-56 zu § 22 EStG
3) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 36/37
4) Vgl. BFH-Urt. v. 20.1.1959, I 200/58 U, BStBl 1959 III S. 192
5) Vgl. BFH-Urt. VI R 212/69, BStBl 1970 II, S. 541

Privatvermögen erging, dessen Tenor jedoch allgemein ausführte:

"Wiederkehrende, als Entgelt für die Hingabe eines Vermögensgegenstandes zu erbringende Zahlungen, die ein Steuerpflichtiger in jeweils gleichbleibender Höhe für eine von vornherein festgelegte Laufzeit zu erbringen hat, sind steuerrechtlich regelmäßig als Kaufpreisraten zu behandeln."

Denn, so begründete der Senat, "die Hingabe eines Vermögensgegenstandes gegen eine bestimmte Zahl von Kaufpreisraten unterscheidet sich in der Regel nicht von der Hingabe eines Vermögensgegenstandes gegen eine gleich hohe und gleich lang zu gewährende Zeitrente." Damit wurde die in der Fachliteratur überwiegend vertretene Meinung bestätigt[1], daß entgeltliche Zeitrenten nur vorliegen, wenn wie bei der Leibrente ein Wagnis durch die Ungewißheit der Rentenlaufzeit gegeben ist. Sie müssen hierzu für einen ungewöhnlich langen, nicht mehr übersehbaren Zeitraum bedungen sein[2], der mindestens der Lebenserwartung des Berechtigten entsprechen muß.[3] Ansonsten sind Raten anzunehmen, d.h. wirtschaftlich gesehen Kapitalrückzahlungen aus einem darlehensähnlichen Geschäft, nämlich der Stundung des Kaufpreises.[4] Außerdem ist im Einzelfall zu untersuchen, ob es sich nicht um eine verlängerte Leibrente statt um eine Zeitrente handelt.[5]

Man wird jedoch abwarten müssen, ob der vierte Senat des BFH die Auffassung des sechsten Senats teilt. Im Tenor des Urteils vom 20.8.1970[6] verwendete er das Wort Zeitrente bei der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes auf festbestimmte Zeit (im Urteilsfall fünfzig Jahre) und in der Begründung ließ er es dahingestellt, ob für die Dauer von fünfzig Jahren vereinbarte Bezüge Kaufpreisraten oder Kaufpreisrenten seien. Er sah ferner davon ab, zum Urteil des sechsten Senats Stellung zu nehmen. Da der Gewinn aus der Veräußerung des

---

1) Vgl. Offerhaus, K., Zum Begriff der Zeitrenten, in: StBp 1970, S. 170-172, der auf S. 171 die einschlägige Fachliteratur zitiert
2) Vgl. Begründung des BFH zum Urt. v. 12.6.1968, IV 254/62, BStBl 1968 II, S. 653
3) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 58 zu § 22 EStG
4) Vgl. Czischke, Rentenbesteuerung, Einkommensteuerliche Behandlung von Renten und rentenähnlichen Leistungen, in: NWB, Fach 3, S. 2409 (Stand 23.2.1965)
5) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 28 zu § 22 EStG
6) BFH-Urt. IV 143/64, BStBl 1970 II, S. 807

Wirtschaftsguts (eines Grundstücks) nach § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG außer Ansatz blieb, war eine eindeutige Stellungnahme des Senats zum Begriff der entgeltlichen Zeitrente nicht notwendig.

Die Finanzverwaltung lehnt den beiden Urteilsfällen zufolge die entgeltliche Zeitrente grundsätzlich ab. Es ist hierbei aber zu beachten, daß durch die neueste Rechtsentwicklung die steuerlichen Folgen von langfristigen Raten und Leibrenten anläßlich der Veräußerung von Betrieben stark angeglichen worden sind.[1)]
Ohne Gegenleistung begründete Zeitrenten dienen häufig dazu, den Lebensunterhalt des Berechtigten zu decken; ein anderer Zweck wäre beispielsweise dessen Berufsausbildung. Ihre Laufzeit muß für die steuerliche Wirksamkeit mindestens zehn Jahre betragen.[2)] Da die Beteiligten zumeist davon ausgehen, daß die unentgeltlich erworbene Rente nicht über den Tod des Empfängers (Gebers) hinaus zu zahlen ist, stellt sie im allgemeinen keine Zeit- sondern eine abgekürzte Leibrente dar.[3)]

Die Anerkennung einer Zeitrente ist vor allem auf dem Gebiet der Einkommensteuer von Bedeutung. Deshalb bezogen sich Rechtsprechung und die Ausführungen im Schrifttum zum Begriff der Zeitrente nahezu ausschließlich auf deren einkommensteuerliche Behandlung. M.E. ist es jedoch gerechtfertigt, die herausgearbeiteten Begriffsmerkmale zu verallgemeinern. Denn Ausgangspunkt für den Begriff können wegen der engen Verwandtschaft zur Leibrente nur deren - bereits im Urteil des Reichsgerichts vom 12.12.1907, a.a.O.,[4)] herausgearbeiteten - Merkmale sein. Wirtschaftliche Gründe führten zur Entwicklung der Zeitrente (ebenso der auf unbestimmte Zeit eingeräumten sog. ewigen Renten) als einer Sonderform für Ausnahmefälle, in denen eine Leibrente nicht die passende Regelung bildete. Die Laufzeit und das dementsprechende Rentenwagnis sind feste Bestandteile der Rente als solcher, so daß ohne sie allenfalls sonstige wieder-

---

1) Vgl. S. 34 u. 48/49 der Arbeit
2) Vgl. Abschn. 87 Abs. 2 EStR
3) Vgl. Jansen/Wreds, a.a.O., S. 37/38
4) Wenn im Text hinter einem Urteil die Bezeichnung "a.a.O." verwendet wird, so dient dies der Vermeidung einer mehrmaligen Wiedergabe der Fundstelle in Fußnoten. Der Arbeit ist ein ausführliches Urteilsverzeichnis beigegeben, aus dem die Fundstellen gut zu ersehen sind.

kehrende Bezüge oder Kaufpreisraten angenommen werden können.

b) Die obligatorische Gewinnbeteiligung

Gewinnbeteiligungen (ebenso Umsatzbeteiligungen) dienen wie Renten bei Betriebsübertragungen in der Regel dazu, die Hingabe des Betriebsvermögens auszugleichen und den (weiteren) Lebensunterhalt des bisherigen Geschäftsinhabers zu sichern, der mit dem Gewerbebetrieb oft die wichtigste Quelle seines Einkommens aufgibt. Sie unterscheiden sich von den Renten vor allem in zweifacher Hinsicht.

- Zunächst fehlt ihnen die Gleichmäßigkeit der Leistungen, denn die Zahlungen liegen nicht betrags- oder wertmäßig fest, sondern hängen vom künftigen Erfolg des Unternehmens ab. Die Ansprüche des obligatorisch Berechtigten gegen den Betriebsinhaber unterliegen durch die schwankende Bemessungsgrundlage einerseits dem Risiko geringer Gewinne oder gar von Verlusten, sofern keine Absicherung erfolgt, andererseits besteht die Chance hoher Nutzungen bei guter Ertragslage. Der Mangel der Gleichmäßigkeit bewirkt folglich ein zusätzliches Wagnis.

- Ferner bedürfen die Nutzungen grundsätzlich nicht der Festlegung einer Mindestlaufzeit, d.h. die auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund basierenden Bezüge bedingen theoretisch unter dem Kriterium der Wiederkehr nur die Beteiligung an den Gewinnen von wenigstens zwei Jahren.[1] Im Übrigen kann die Beteiligung wie die Renten unbegrenzt oder auf die Lebensdauer einer oder mehrerer Personen begründet werden.[2]

G e m e i n s a m ist Renten und rechtlich wirksamen Gewinnbeteiligungen das Erfordernis des besonderen Verpflichtungsgrundes, aus dem die Nutzungen fließen. Meyer und Richter sehen m.E. zurecht kein Hindernis, den Verpflichtungsgrund als Stammrecht zu

---

1) Zum Abzug der aus außerbetrieblichen Gründen gezahlten Gewinnanteile als Sonderausgabe ist allerdings bei einer Gewinnbeteiligung mit im voraus genau abgegrenzter Frist eine Mindestlaufzeit von zehn Jahren erforderlich (Abschn. 87 Abs. 2 EStR)

2) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 61 zu § 5 EStG

bezeichnen.[1] Die zum Rentenstammrecht dargelegten Formvorschriften gelten somit auch für die Gewinnbeteiligung mit Ausnahme des § 761 BGB, der jedoch m.E. für eine lebenslängliche Gewinnbeteiligung analog anzuwenden sein müßte. Die Schriftform empfiehlt sich außerdem stets wegen der Glaubwürdigkeit gegenüber der Finanzverwaltung.

c) Der Nießbrauch

1. Definition

Der Nießbrauch ist das einer Person oder Personenmehrheit als Dienstbarkeit zustehende, unvererbliche und grundsätzlich unübertragbare "dingliche Recht, einen Gegenstand in der G e s a m t h e i t s e i n e r B e z i e h u n g e n zu nutzen, ohne Verfügung über seine Substanz."[2]

2. Merkmale

aa) Der Nießbrauch als "Spaltung" eines Gegenstandes

Die Regelung des Nießbrauchs im BGB beruht - wenn man vereinfachend zunächst nur den Nießbrauch an Sachen betrachtet - auf dem Gedanken der Trennung des Nutzungsrechts vom Eigentum.[3] Mit der Bestellung des Nießbrauchs wird ein neues, selbständiges, dingliches Recht begründet, d.h. der Nießbrauch ist nicht lediglich ein unselbständiges, vom Eigentum abgespaltenes Teilrecht. Aus wirtschaftlicher Sicht spaltet die Nießbrauchsbestellung ein bisher einheitliches Wirtschaftsgut in zwei Teile:
in ein Wirtschaftsgut, das die "Substanz" enthält und
in ein Wirtschaftsgut, das den "Ertrag" beinhaltet.

bb) Gegenstand und Bestellung des Nießbrauchs

Mit einem Nießbraucharecht belastbare Gegenstände können sein: ein

---

1) Vgl. Meyer, W., Richter, H., Zur steuerlichen Behandlung von Renten und dauernden Lasten, in: FR 1970, S. 373 - 376, hier S. 374/375
2) Vgl. Wolff, M., Raiser, L., Sachenrecht, 10. Aufl., Tübingen 1957, S. 461
3) Vgl. Spreng, K., in: Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 11. Aufl., Berlin 1963, III Band, Sachenrecht, 2. Teil Anm. 8 vor § 1030

Grundstück (einschließlich der wesentlichen Bestandteile gem. § 93 BGB und des Zubehörs gem. §§ 97, 926, 1031 BGB), eine bewegliche Sache, ein Sachbruchteil und ein Recht.[1] Unter Rechte, die mit einem Nießbrauch belastet werden können, fallen alle übertragbaren (§ 1069 Abs. 2 BGB) Rechte, die unmittelbar oder mittelbar Nutzungen gewähren[2] (z.B. persönliche Forderungen, Grundschulden).

Das Nießbrauchsrecht entsteht mit seiner Bestellung[3], die entweder durch Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Vermächtnis (§§ 2147 ff BGB) erfolgt. Bei der Bestellung durch Rechtsgeschäft ist streng zu unterscheiden zwischen dem kausalen Grundgeschäft, das die Verpflichtung zur Bestellung des Nutzungsrechts begründet, und dem dinglichen Vollziehungsgeschäft (Erfüllungsgeschäft). Die Vollziehungsgeschäfte wiederum unterscheiden sich nach dem Gegenstand des Nießbrauchs. An Grundstücken wird die Bestellung durch Einigung und Eintragung in das Grundbuch (§§ 873 - 902 BGB) vollzogen, an beweglichen Sachen durch Einigung über die Entstehung des Nießbrauchs und Übergabe der mit ihm belasteten Sache (§ 1032 BGB), an Rechten nach den für die Übertragung des Rechts maßgebenden Vorschriften (§ 1069 Abs. 1 BGB).

Sollen mehrere Sachen oder Rechte mit einem Nießbrauch belastet werden (Sachgesamtheiten, Inbegriffe von Sachen und Rechten wie Vermögen und Erbschaften gem. §§ 1085 - 1089 BGB oder ein Unternehmen), dann ist die Bestellung an jedem einzelnen Gegenstand nach den dafür geltenden Vorschriften vorzunehmen.[4]

cc) Verfügung über die Substanz

Die Frage der Verfügung über die Substanz ist bedeutsam für den Unterschied zwischen Nießbrauchsvermächtnis und Vorerbschaft[5]. Steht dem Nießbraucher eine uneingeschränkte Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis zu, so ist darauf abzustellen, in wessen Interesse die Verfügungsbefug-

---

1) Vgl. Dröschel, W., Der Nießbrauch, in: NWB, Fach 19, S. 557 - 562, insbes. S. 559
2) Ders., a.a.O., S. 558
3) Vgl. zu den Ausführungen in diesem Absatz Dröschel, a.a.O., S. 559
4) Vgl. Staudinger/Spreng, a.a.O., Anm. 1 a vor § 1030
5) Im Gegensatz zum nießbrauchsberechtigten Vermächtnisnehmer ist der Vorerbe Eigentümer

nis ausgesprochen ist. Ist der Nießbraucher zur Verfügung befugt - damit er beispielsweise mangels entsprechender Früchte seinen Lebensunterhalt anderweitig bestreiten kann - so ist er als Vorerbe anzusehen[1] (dessen Verfügungsrecht sich aus § 2112 BGB ergibt unter den Einschränkungen der §§ 2113 - 2115 BGB). "Ist der Wille des Erblassers, daß der Bedachte über die S u b s t a n z v e r f ü g e n darf, n i c h t a u s d r ü c k l i c h festzustellen, so wird n u r ein V e r m ä c h t n i s anzunehmen sein."[2]

Das Gesetz selbst räumt in der Sonderregelung des § 1067 Abs. 1 BGB dem Nießbraucher das Eigentum ein, wenn das Nutzungsrecht an verbrauchbaren Sachen (§ 92 Abs. 1 BGB) besteht. Er muß jedoch nach Beendigung des Nießbrauchs dem Besteller Wertersatz leisten (§ 1067 Abs. 1 BGB). Die Verfügung über die Substanz ist praktisch die einzige Möglichkeit, verbrauchbare Sachen zu nutzen, da eine Teilung der Sachzuwendung nach Substanz und Nutzung bei diesen Sachen nicht in der üblichen Weise durchführbar ist.[3]

dd) Nießbrauchsberechtigte Personen und Übertragbarkeit des Nießbrauchs

Nießbrauchsberechtigt sind in der Regel natürliche Personen. Die Dienstbarkeit kann aber auch einer juristischen Person bestellt werden, sowie Personenmehrheiten, z.B. einer Bruchteilgemeinschaft i.S. der §§ 741 ff BGB oder einer Gesamthandsgemeinschaft (Erbengemeinschaft, GbR, OHG, KG)[4]. Da das Nutzungsrecht nur einer b e s t i m m t e n Person (Personenmehrheit) eingeräumt werden kann, ist es nicht zulässig, es beispielsweise dem jeweiligen Inhaber eines Unternehmens zu bestellen.[5]

Nach § 1059 BGB ist der Nießbrauch nicht übertragbar (mit der Aus-

---

1) Vgl. Denecke, J., in: Das Bürgerliche Gesetzbuch, Kommentar herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern, 11. Aufl., Berlin 1963, Anm. 2 vor § 1030 BGB; Seybold, K., in: Staudinger, V. Bd., Erbrecht, 1. Teil, 11. Aufl., Berlin 1954, Anm. 4 zu § 2100
2) Vgl. Kapp, R., Das Erbschaftsteuergesetz, 3. Aufl., Hannover-Wülgel 1970, Anm. 1a zu § 7
3) Vgl. Rosenau, H., Der Nießbrauch in rechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, in: Beilage Nr. 3 zu DB 1969, S. 1
4) Vgl. Dröschel, a.a.O., S. 557
5) Ebd.

nahme des § 1059 a für juristische Personen), er kann aber einem anderen - allerdings nur schuldrechtlich[1] - zur Ausübung überlassen werden. Verpflichtet sich der Besteller, nach dem Tode des Nutzungsberechtigten dessen Erben die Dienstbarkeit einzuräumen, dann geht sie beim Tod des bisher Berechtigten nicht auf diese über. Sie entsteht vielmehr neu in Erfüllung der s c h u l d r e c h t l i c h e n[2] Verpflichtung zur Bestellung, nachdem die aufschiebende Bedingung (§ 158 Abs. 1 BGB) eingetreten ist.[3] Ein Vermächtnisnießbraucher kann seinerseits das Nutzungsrecht wegen der Vorschrift des § 1061 BGB nicht weitervererben.

3. Die Sonderfälle des Nießbrauchs an einem Unternehmen

aa) Der "echte" Unternehmensnießbrauch

Der Nießbrauch an einem Unternehmen ist im Gesetz (BGB und HGB) nicht besonders geregelt, wenn er auch in § 22 Abs. 2 HGB und in § 151 Abs. 2 VVG angesprochen wird. Seine Zulässigkeit ist bis heute nicht eindeutig geklärt.

Im Urteil des Reichsgerichts vom 26.1.1909[4] wurde zunächst der allgemeine Grundsatz aufgestellt, daß ein Handelsgeschäft keine Rechtseinheit ist, sondern lediglich ein Inbegriff von Sachen, Rechten und tatsächlichen Verhältnissen. Folglich kann es zwar in seiner Gesamtheit gemeinsame Schicksale haben, insbesondere zum Gegenstand obligatorischer Rechtsgeschäfte gemacht werden, nicht jedoch Gegenstand eines einheitlichen an ihm bestehenden Rechtes sein. Dieser allgemeine Grundsatz i.V.m. der Vorschrift des § 1085 BGB führte zu dem Resultat: "Ein Nießbrauch an dem Handelsgeschäft als Einheit besteht rechtlich nicht." Das Reichsgerichtsurteil v. 2.4.1919 folgte dieser Ansicht.[5]

Das neuere Schrifttum lehnt diese Auffassung überwiegend ab. Von

---

1) Vgl. Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 27. Aufl., München und Berlin 1968, Anm. 2)b) zu § 1059 BGB
2) Derselbe, a.a.O., Anm. 1 zu § 1061 BGB
3) Vgl. Troll, M., Nachlaß und Erbe im Steuerrecht, 1. Aufl., München und Berlin 1967, S. 8
4) Vgl. Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, Bd. 70, S. 226 - 234, insbes. S. 232
5) Vgl. Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, Bd. 95, S. 235 - 238, hier S. 237

Godin geht zunächst davon aus, daß dem geltenden Recht die Vorstellung einer aus einer Vielzahl von Sach- und Rechtsgütern gebildeten und selbst als Rechtsgut anerkannten Rechtseinheit nicht fremd ist.[1] Unter anderem führt er als Beweis an, daß gem. § 1038 BGB der Nießbrauch an einem Wald, einer Vielzahl von Bäumen, aufgrund eines Wirtschaftsplanes auszuüben ist, um die Erhaltung der Einheit Wald als solcher zu gewährleisten. Daneben enthält nach seiner Meinung das geltende Recht auch Ansätze, in dem Handelsgeschäft eine Rechtseinheit zu sehen, wie aus den §§ 22, 23 HGB hervorgeht, in denen sogar die Bestellung eines Nießbrauchs an diesem Geschäft geradezu als selbstverständlich vorausgesetzt wird.[2] Er fährt fort, auch die Rechtsprechung habe dem Bedürfnis, das Handelsgeschäft als Rechtseinheit anzuerkennen, gelegentlich nachgeben müssen. Denn sie schützte es gem. § 823 Abs. 1 BGB gegen Patentrühmung, Boykottandrohung und andere Verletzungen und unterwarf es der Mängelrüge.[3] Außerdem kenne das BGB zwar nur Eigentum an Sachen, aber das Handelsgeschäft trete immerhin regelmäßig als etwas Körperliches, sinnlich Wahrnehmbares auf. Deshalb werde man sich das Recht an dieser Rechtseinheit als eigentumsähnlich zu denken haben.[4]

Von dem Standpunkt aus, daß das Handelsgeschäft eine Rechtseinheit und das Recht an ihr eigentumsähnlich sei, erscheint von Godin ein dinglich wirkender Nießbrauch an einem fremden Unternehmen als möglich und die dingliche Rechtsstellung des Nießbrauchers unentbehrlich.[5] Jedoch sei dieser Nießbrauch gleichzeitig eine Dienstbarkeit an den einzelnen, dem Erwerbsgeschäft gewidmeten Sachen und Rechten.[6]

Spreng[7] und Denecke[8] zitieren die beiden angeführten RGH-Urteile, führen dazu aber nur aus, daß eine Bestellung durch einen einheitlichen Rechtsakt keinen Nießbrauch am Unternehmen bewirkt. Im übrigen vertreten sie die gleiche Ansicht wie von Godin.

---

1) Vgl. v. Godin, R., Nutzungsrecht an Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen, Berlin 1949, S. 9
2) Ders., a.a.O., S. 9
3) Ders., a.a.O., S. 10/11 unter Zitierung der Urteilsfundstellen
4) Ders., a.a.O., S. 13
5) Ders., a.a.O., S. 14/15
6) Ders., a.a.O., S. 18
7) Vgl. Staudinger/Spreng, a.a.O., Anm. 3 zu § 1085 BGB
8) Vgl. Denecke, a.a.O., Anm. 3,c, zu § 1085 BGB

Aus den Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch geht zwar aufgrund des Satzes: "Nicht selten wird der Fall sein, daß die Beteiligten an eine Administration des Erwerbsgeschäftes durch den Nießbraucher als durch einen Beauftragten gedacht haben",[1] hervor, daß ein lediglich schuldrechtliches Verhältnis statt eines dinglichen Rechts denkbar ist. Aber man darf hieraus m.E. nicht wie Mangold schließen, daß der Gesetzgeber allgemein schuldrechtliche Regelungen als angemessener ansah, und das Wort Nießbrauch in § 22 Abs. 2 HGB benutzt wurde, weil die schuldrechtliche Institution des Nießbrauchs am Unternehmen ähnlich wirkt wie das dingliche Recht im dritten Buch des BGB.[2]

Am geeignetsten erscheint mir die Meinung Würdingers[3], um die gesetzliche Lücke auszufüllen. Er bestätigt ebenfalls die Gedanken v. Godins, sieht aber dann das Problem von einer neuen Warte aus:

"Wiewohl der Nießbrauch an den einzelnen, dem Erwerbsgeschäft gewidmeten Sachen und Rechten bestellt wird und sie belastet, besteht er, wie das Gesetz in § 22 Abs. 2 zum Ausdruck bringt, gleichzeitig mit absolutem Rechtsschutz an dem Handelsgeschäft als W i r t - s c h a f t s einheit (Hervorhebung vom Verf.), indem er zum Gebrauch desselben durch Ausnutzung der in dem Unternehmen begründeten Möglichkeit eines dauernden Umsatzes bestimmter Güter und durch Benutzung der diesem Zwecke dienenden Anlagen berechtigt (so v. Godin S. 16 f). Zur Begründung dieser Auffassung bedarf es nicht der Konstruktion eines absoluten Rechts am Unternehmen, da der Gesetzgeber es in der Hand hat, mit seinen Normen auch an solche w i r t - s c h a f t l i c h e n (Hervorhebung vom Verf.) Einheiten anzuknüpfen. Deshalb sind auch die Nutzungen (§ 100 BGB) nicht solche einzelner Geschäftsbestandteile, sondern des Unternehmens als Einheit."

bb) Der Ertragsnießbrauch

Aufgrund letztwilliger Verfügungen und im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ist in der Praxis häufig eine Form des Nießbrauchs zu finden, bei der Haftung und Bewirtschaftung dem Eigentümer obliegen,

---

1) Vgl. Mugdan, B., Die gesammelten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, Berlin 1899, III. Band, Sachenrecht, S. 313
2) Vgl. Mangold, F., Einkommensteuerrechtliche Zurechnung von Unternehmenserträgen bei Nießbrauchsbestellung, in: BB 1968, S. 1483 - 1486, hier S. 1485
3) Vgl. Würdinger, H., in: Handelsgesetzbuch, Großkommentar, 3. Aufl., Erster Band, Berlin 1967, S. 349

während dem Nießbraucher ein dingliches Recht zur Entnahme des erzielten Reingewinns eingeräumt wird. Ob eine derartige Form des reinen Versorgungsnießbrauchs überhaupt möglich ist, wird jedoch im Schrifttum angezweifelt.

Als erster behandelte Beyerle ausführlich den Fall eines quotalen Nießbrauchs (halber Reingewinn) an einem landwirtschaftlichen Gut[1] und deutete das von ihm zugrunde gelegte Rechtsverhältnis als Ertragsnießbrauch, bei dem dem Nießbraucher außer dem Gewinnanspruch noch ein Mitverwaltungsrecht (zumindest ein Kontrollrecht) zusteht, der Besteller hingegen das Gut bewirtschaftet. Staudinger[2] und Palandt[3] schließen sich der Interpretation Beyerles an.

Westermann dagegen schreibt, daß die Beschränkung des Nießbrauchs auf einen Teil der Nutzungen möglich sein mag, die Pflicht des Eigentümers zur Bewirtschaftung eines Grundstücks (damit m.E. erst recht zur Bewirtschaftung eines Unternehmens) nicht Inhalt eines dinglichen Rechts sein könne.[4] Soergel-Siebert[5] verweisen zur Konstruktion eines "stillen Nießbrauchs" auf Gösele, der den Ertragsnießbrauch als unvereinbar mit der derzeitigen Rechtsordnung hält.[6] Er kommt zu dem Ergebnis, Gegenstand eines solchen Nutzungsrechts wäre nicht nur das Unternehmen in seinem objektiven Bestand, sondern die gesamte unternehmerische Tätigkeit, die durch eigenverantwortliche Arbeitsleistung und eigene Haftung gekennzeichnet sei. Im deutschen Privatrecht werde aber niemals das Ergebnis einer eigenverantwortlichen Tätigkeit unmittelbar einem Dritten zugewiesen.[7]

Aus ähnlichem Grund lehnte bereits v. Godin unter Hinweis auf das

---

1) Vgl. Beyerle, F., Ertragsbeteiligung als dingliches Recht, in: Juristenzeitung 1955, S. 257 - 260
2) Vgl. Staudinger/Spreng, a.a.O., Anm. 2 Buchst. b zu § 1030 und Anm. 3 zu § 1085
3) Vgl. Palandt, 28. Aufl., München 1969, Anm. 4 zu § 1085
4) Vgl. Westermann, H., Sachenrecht, 5. Aufl., Karlsruhe 1966, S. 598/599
5) Vgl. Baur, F., in: Soergel-Siebert, Bürgerliches Gesetzbuch, Bd. 4, Sachenrecht, 10. Aufl., Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1968, Anm. 6 zu § 1085
6) Vgl. Gösele, J., Nießbrauch als Ertragsbeteiligung am Unternehmen und am Anteil einer Personengesellschaft, Diss., Tübingen 1964
7) Ders., a.a.O., S. 57

RGH-Urteil v. 26.1.1909[1] die Konstruktion ab, "daß das Geschäft kraft Nießbrauchs weiter im Namen und unter der Haftung des Geschäftseigentümers - sei es nach dessen Weisungen, sei es nach Weisungen des Nießbrauchers - geführt wird," die Früchte aber kraft dinglichen Rechts dem Nießbraucher zufallen.[2] Er bekräftigt diese Auffassung indirekt in der rechtlichen Deutung eines Reingewinnvermächtnisses: Ordnet der Geschäftsinhaber letztwillig an, daß zwar das Geschäft auf die Erben übergeht, der jährliche Reinertrag jedoch im Wege des Nießbrauchs einem anderen vermacht wird, so ist dieses Vermächtnis als eine gewinnabhängige Rente zu betrachten. Denn der Erblasser könne mit einem Vermächtnis immer nur den Nachlaß, d.h. sein Vermögen zur Zeit des Erbfalls belasten, nicht aber über die künftigen, zum Nachlaß nicht gehörigen Ergebnisse der Tätigkeit des Erben und des Einsatzes dessen persönlicher Haftung verfügen.[3]

Die Zulässigkeit des Ertragsnießbrauchs ist aber noch aus einem anderen "Blickwinkel" zu diskutieren. Es wurde bereits angeführt, daß der Gewinn als Rechtsfrucht eines Unternehmens betrachtet werden kann.[4] Grundsätzlich müßte ein Nießbrauch an dieser Rechtsfrucht zulässig sein. Dies sei anhand eines Falles der vorweggenommenen Erbfolge aufgezeigt, in dem der Vater seinem Sohn den Gewerbebetrieb gegen die Verpflichtung zur Zahlung gewinnabhängiger Versorgungsbezüge übergibt.

Wenn der (spätere) Nießbrauchsberechtigte mit dem Unternehmensnachfolger vertraglich vereinbart, daß er am künftigen Reingewinn des Unternehmens zu einem festen Bruchteil beteiligt wird, entsteht zunächst nur ein obligatorischer Anspruch gegen den Nachfolger, den die Parteien in beiderseitigem Einvernehmen als Verpflichtung zur Bestellung eines Nießbrauchs ansehen können.[5] Man kann nun weiterhin für die angefallenen Jahresgewinne in Höhe des festgelegten Bruchteils eine Einigung über die Entstehung des Nießbrauchs und die Aus-

---

1) Vgl. RGZ, a.a.O., hier S. 230
2) Vgl. v. Godin, a.a.O., S. 17
3) Ders., a.a.O., S. 57/58
4) Vgl. S. 6 der Arbeit
5) Vgl. S. 17 der Arbeit

zahlung der Geldsummen - analog der Gedanken Bunkes zum Ertragsnießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft[1] - als Einräumung dieses dinglichen Nutzungsrechts an verbrauchbaren Sachen (§ 1067 Abs. 1 BGB) deuten. Damit dem Nießbraucher die Ausschüttungen nicht nur zur Nutzung verbleiben, müßte dann jedoch seine Verpflichtung zum Wertersatz am Nießbrauchsende ausgeschlossen werden, und zwar mit der Begründung, § 1067 BGB enthalte nachgiebiges Recht[2] (und lasse demgemäß diese Rechtsfolge zu). Es ist aber sehr fraglich, ob nicht durch eine solche Gestaltung der Nießbrauch des BGB derart ausgehöhlt wird, daß dem Wesen nach nur ein obligatorisches Nutzungsrecht vorliegt. Der m.E. bedenkliche Ausschluß der Ersatzpflicht erübrigt sich allerdings im Regelfall des Versorgungsnießbrauchs, weil der (die) Nachkomme(n) als Besteller ohnehin Erbe(n) des (der) Nutzungsberechtigten ist (sind).[3]

Für den Vermächtnisnießbrauch gelten die obigen Ausführungen analog. Wegen der flüssigen Grenzen dieses Vermächtnisses zur Vorerbschaft und zur obligatorischen Gewinnbeteiligung entsteht jedoch nach dem Erbfall regelmäßig das Problem, ob das Nutzungsrecht tatsächlich bürgerlich-rechtlich und steuerrechtlich als Nießbrauch auszulegen ist.[4]

B. Die gewerbliche Einzelunternehmung als Teil einer personenbezogenen Unternehmung

Die Einzelunternehmung als sogenannter Unternehmerbetrieb - der Betrieb sei allgemein als "wirtschaftliche Einheit, die der Leistungserstellung dient"[5] definiert - ist durch ihre einpolige Struktur gekennzeichnet. Es gibt nur ein (autorisiertes) Zentrum betrieblicher Willensbildung, weil Eigentum am Betriebe und geschäftsführende Funktion in einer Person, dem "Unternehmer" ver-

---

1) Vgl. Bunke, E., Der Nießbrauch an der Beteiligung an einer Personalgesellschaft, in: Deutsche Notar-Zeitschrift, Jg. 1968, S. 5 - 19, hier S. 9/10
2) Ders., a.a.O., S. 10 u. Fußn. 29 auf S. 10
3) Ders., a.a.O., Fußn. 31 auf S. 10
4) Vgl. Staudinger/Spreng, a.a.O., Anm. 3 zu § 1089
5) Vgl. Schneider, D., Investition und Finanzierung, Köln und Opladen 1970, S. 19

einigt sind.[1] Nur diese Person besitzt originäre Entscheidungsbefugnis. Sie allein ist zur Zielbildung autorisiert.[2] Der Unternehmer als dispositiver Faktor trifft die "unternehmerischen" Entscheidungen, d.h. er legt zur Lösung der Sachaufgabe "Erstellen von Gütern und Dienstleistungen" die Ziele fest, sucht die einzusetzenden Mittel und prüft die Handlungsmöglichkeiten in ihren Beiträgen zum Ziel und in ihrer Mittelbeanspruchung.[3]

Für eine weitergehendere Charakterisierung ist zwischen den Begriffen personenbezogene Unternehmung und firmenbezogene Unternehmung im Sinne Schneiders zu unterscheiden.

"(1) Der Begriff Unternehmung umfaßt alle Handlungen einer Person mit dem Ziel der Leistungserstellung: das, was einer "unternimmt". Der Begriff Unternehmung schließt hier die Gesamtheit der leistungserstellenden Tätigkeiten eines Unternehmers ein. Konsumentscheidungen gehören nicht in die Unternehmung; sie bestimmen allerdings die Mittel, die für die Unternehmung verbleiben. Wir sprechen vom personenbezogenen Unternehmungsbegriff.

(2) Unternehmung wird verstanden als rechtliche Institution, als Firma. Das ist der firmenbezogene Unternehmungsbegriff."[4]

Zur Abgrenzung der gewerblichen von anderen Einzelunternehmen eignet sich nur der firmenbezogene Unternehmungsbegriff: Rechtlich gesehen sind Unternehmen Gewerbebetriebe und andere auf Erwerb gerichtete Tätigkeiten (freiberufliche-, land- und forstwirtschaftliche-), die durch die vier Kriterien Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gekennzeichnet sind.[5] Das Unternehmen eines Kaufmanns im Sinne des HGB heißt auch sein "Handelsgeschäft" (§§ 22 ff HGB). Es muß jedoch bei Einzelkaufleuten notwendig ein Handelsgewerbe (§§ 1 ff HGB) sein.[6] Durch die Erfassung sämtlicher Gewerbebetriebe, also auch solcher, die nicht Handelsgewerbe sind, stellen gewerbliche Einzelunternehmung und gewerblicher Unternehmer Oberbegriffe für das

---

1) Vgl. Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, Die Produktion, 12. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York 1966, S. 6
2) Vgl. Kirsch, W., Gewinn und Rentabilität, Wiesbaden 1968, S. 65
3) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 18
4) Ders., a.a.O., S. 19
5) Vgl. Baumbach-Duden, Handelsgesetzbuch, 17. Aufl., München und Berlin 1966, Anm. 1 zu § 1; § 1 GewStDV
6) Vgl. Baumbach-Duden, a.a.O., Einführung, Anm. 4)A

Handelsgeschäft und den Einzelkaufmann der in Anlehnung an § 15 Ziff. 1 EStG, Abschn. 134-136 EStR.

Wie aus obigen Definitionen hervorgeht, decken sich in der vorliegenden Arbeit die Begriffe personenbezogene Unternehmung und firmenbezogene Unternehmung nicht. Während für den Erwerber eines Gewerbebetriebs die firmenbezogene Unternehmung nur einen Teil seiner personenbezogenen Unternehmung (seiner Geldinteressen)[1] darstellt, besitzt der "Überträger" des Betriebs als Summe seiner Geldanlagen eine personenbezogene, nicht jedoch eine firmenbezogene Unternehmung (wenn man unterstellt, daß er neben dem übertragenen nicht noch einen zweiten Gewerbebetrieb führt).

C. Die Unternehmensübertragung

Eine Betriebsübertragung im Sinne dieser Arbeit ist dann gegeben, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebes mit Willen der Beteiligten in einem einheitlichen Vorgang derart auf einen anderen als den bisherigen Betriebsinhaber übergehen, daß der Betrieb als lebender Organismus des Wirtschaftslebens von dem anderen fortgeführt werden kann.[2] Die Übertragung erfolgt je nach Sachlage entgeltlich oder unentgeltlich.

Die e n t g e l t l i c h e Übertragung wird durch den Austausch von Leistung und Gegenleistung bewirkt.[3] Meist stellt sie eine Veräußerung dar; möglich ist auch eine teilweise Entgeltlichkeit in der Form der - allerdings seltenen - gemischten Schenkung, auf die hier nicht näher eingegangen werden soll.

Die Veräußerung eines Gegenstandes setzt sich rechtlich zusammen aus einem schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft zur Übertragung (Kauf- oder Tauschvertrag) und dessen Erfüllung durch mehrere dingliche Rechtsgeschäfte.[4] Bei der Betriebsveräußerung kann das Geschäft als solches Gegenstand eines schuldrechtlichen Rechtsgeschäftes sein, die Übertragung der einzelnen Gegenstände kann jedoch nicht

---

1) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 20
2) Vgl. Abschn. 139 EStR; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 3 - 4 zu § 16 EStG
3) Vgl. BFH-Urt. v. 17.2.1965, I 400/62 U, BStBl 1965, III, S. 354
4) Vgl. Mittelbach, R., Geschäfts- und Praxisübertragungen, Ludwigshafen 1969, S. 37

einheitlich erfolgen. Jeder Gegenstand muß nach den für ihn geltenden Vorschriften übertragen werden.[1] Wegen der Einzelübertragung ist der Erwerber nur Einzelrechtsnachfolger.[2] Für den Geschäftswert gilt in diesem Rahmen die Besonderheit, daß eine rechtsgeschäftliche Übertragung nicht möglich ist. Die Verpflichtung zu seiner Übertragung wird im Regelfall durch ein tatsächliches Verhalten des Geschäftsinhabers erfüllt (z.B. Empfehlung des Erwerbers gegenüber Kunden und Lieferanten, Erteilung von Auskünften über Produktion und Vertrieb).[3]

Eine u n e n t g e l t l i c h e Übertragung wird durch eine Zuwendung bewirkt, der eine Gegenleistung nicht gegenübersteht.[4] Die Hauptfälle der unentgeltlichen Übertragung sind Schenkung und letztwillige Verfügung (Testament).

Die testamentarische Bestimmung eines Alleinerben zum Unternehmensnachfolger muß m.E. als Ü b e r t r a g u n g des Unternehmens zu einem künftigen Zeitpunkt angesehen werden. Fehlt eine letztwillige Verfügung, erfolgt der Übergang eines Betriebes kraft Gesetzes (§ 1922 BGB). In diesem Fall, der hier nicht zur Diskussion steht, kann von einer Übertragung nicht mehr gesprochen werden,[5] weil der Erblasser nicht mit "nach außen" erkennbarem Willen über seine Einzelunternehmung verfügt hat. Im übrigen bleibt die Unentgeltlichkeit eines Erwerbs von Todes wegen auch dann erhalten, wenn das Erbe mit Vermächtnissen (§§ 2147 ff BGB) oder Auflagen (§§ 2192 ff BGB) belastet ist.[6]

Da für die Beurteilung der Übertragung eines Betriebes auf einen Miterben im Rahmen einer Erbauseinandersetzung bürgerliches Recht und Steuerrecht in bezug auf die Entgeltlichkeit des Vorgangs auseinanderklaffen, wird zweckmäßig erst an passender Stelle auf die entsprechenden Probleme eingegangen.[7]

---

1) Zwangsläufig ergibt sich hier eine Analogie zur Nießbrauchsbestellung. Was für den Nießbrauch gilt, gilt von vornherein für das stärkere Recht Eigentum.
2) Vgl. Mittelbach, a.a.O., S. 37
3) Ders., a.a.O., S. 44
4) Vgl. BFH-Urt. v. 17.2.1965, a.a.O.
5) Vgl. BFH-Urt. v. 1.4.1971, I R 184/69, BStBl 1971 II, S. 526
6) Vgl. BFH-Urt. v. 17.2.1965, a.a.O.
7) Vgl. S. 202 ff der Arbeit

B i s e unterscheidet lediglich zwischen Veräußerung und Erbfall und vermeidet eine Definition des Begriffs der Übertragung. Er bezeichnet als Veräußerung den aufgrund eines obligatorischen Vertrages dinglich wirkenden Rechtsübergang von einem Rechtssubjekt auf ein anderes und subsumiert damit auch die Schenkung unter diesen Begriff, im Gegensatz zum Erbfall, der einen Eigentumsübergang kraft Gesetzes oder durch Verfügung von Todes wegen bedingt.[1] Vor allem die einkommensteuerliche Unterscheidung zwischen Veräußerung und unentgeltlicher Übertragung zeigt, daß Bise zu stark an das bürgerliche Recht anknüpft, seine Einteilung somit nicht allgemein anwendbar erscheint und hier nicht zugrunde gelegt werden soll.

D. Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen als Investitions- und Finanzierungsmaßnahmen zum Vollzug einer Unternehmensübertragung

Jeder Betrieb läßt sich gedanklich zerlegen in einen Leistungsbereich, in dem sich die Kombination von Produktionsfaktoren vollzieht, und in einen Zahlungsbereich, der als Finanzwirtschaft bezeichnet wird.[2] Letzterer umfaßt die zielgerichtete Gestaltung der betrieblichen Zahlungsströme und erfüllt drei Funktionen:[3]

- die Aufrechterhaltung des finanziellen Gleichgewichts (der Liquidität),[4]
- die Finanzierungsaufgabe als Bereitstellung der für die Durchführung des Unternehmungszweckes oder eines speziellen Betriebsvorhabens erforderlichen Zahlungsmittel und
- die Investitionsaufgabe als Verwendung der Zahlungsmittel gemäß ihrer sachgerechten Abstimmung in Art und Höhe auf die unternehmerischen Vorhaben.

"Investition wird regelmäßig definiert als die Umwandlung von Geld in Betriebsgüter".[5] Sie besitzt einen leistungswirtschaftlichen

---

1) Vgl. Bise, W., Veräußerungen im Steuerrecht, in: Steuerberater-Jahrbuch 1968/69, Köln 1969, S. 353 - 394, hier S. 355/356 u. 363
2) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 134
3) Vgl. Gutenberg, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958, S. 97
4) Ders., a.a.O., S. 113
5) Vgl. hierzu und zu den folgenden Ausführungen dieses Absatzes Schneider, a.a.O., S. 136 u. 137

Aspekt, in dem sich die Schaffung der Leistungsbereitschaft durch Bereitstellung von Faktorkapazitäten äußert und einen finanzwirtschaftlichen Aspekt, unter dem die finanzwirtschaftlichen Folgen der Investition, d.h. ihre Zahlungsströme zusammengefaßt werden. Betrachtet man die Investition ausschließlich unter ihrem finanzwirtschaftlichen Aspekt (= Geldanlage), so ist sie allein dem Zahlungsbereich der Unternehmung zuzuordnen. Man kann sie dann als einen Zahlungsstrom bezeichnen, der mit einer Ausgabe beginnt, die spätere Einnahmen bewirken soll.

Finanzierung heißt Zahlungsmittelbeschaffung, einerseits zur (späteren) Investition, andererseits zur Liquiditätsvorsorge. Sie läßt sich als ein Zahlungsstrom darstellen, der mit einer Einnahme beginnt,[1] die künftige Ausgaben decken soll.

Finanzierung und Investition (ebenso Finanzierungs- und Investitionsrechnung) bilden damit ein sich entsprechendes Begriffspaar, das in einheitlichen Größen gemessen wird und sich lediglich durch das Vorzeichen unterscheidet.[2] So ist jede Desinvestition zwangsläufig ein Finanzierungsvorgang und jede Tilgung eine Investition.[3] Neben der begrifflichen Entsprechung weisen obige Definitionen den weiteren Vorteil auf, daß der vieldeutige Terminus "Kapital" vermieden wird, der zweckmäßig auf eine Verwendung für bilanzmäßige Betrachtungen beschränkt bleibt.[4] Beide Vorteile dienen einer beachtlichen Erleichterung der integrierten Investitions- und Finanzplanung.
Ein Nachteil des Begriffspaares ist die schwierige Unterscheidung in Einzelfällen,[5] was jedoch, angesichts der Interdependenz der finanz-

---

1) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 13
2) Ders., a.a.O., S. 138; vgl. auch Hax, H., Investitionstheorie, Würzburg, Wien 1970, S. 65: "Investitionsobjekte und Finanzierungsmaßnahmen haben gemeinsam, daß sie mit Zahlungsströmen verbunden sind; sie unterscheiden sich nur darin, daß im einen Fall "Einzahlungen auf eine Auszahlung, im anderen Auszahlungen auf eine Einzahlung folgen."
3) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 140/141
4) Ders., a.a.O., S. 138; Köhler, R., Zum Finanzierungsbegriff einer Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB 1969, S. 435 - 456, hier S. 446, 455, plädiert ebenfalls dafür, bei einer an finanzwirtschaftliche Zahlungsströme anknüpfenden Begriffsbildung auf den Terminus Kapital zu verzichten.
5) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 139/140

wirtschaftlichen Zahlungsströme, für eine zielgerechte Regelung des Zahlungs- und Kreditverkehrs nur von untergeordneter Bedeutung ist, so daß damit die Vorteile gegenüber anderen Begriffsbildungen nicht aufgewogen werden.

Wird ein Gewerbebetrieb gegen wiederkehrende Nutzungen übertragen, sind die finanzwirtschaftlichen Vorgänge nach der hier vertretenen Auffassung wie folgt zu deuten:

Der übertragende Unternehmer erhält für seinen Gewerbebetrieb den Kaufpreis und nimmt damit eine Desinvestition (Finanzierung) vor. In der gleichen juristischen Sekunde stundet er den Kaufpreis, d.h. er gibt einen Kredit und tätigt damit eine Investition. Die einzelnen wiederkehrenden Nutzungen stellen wieder Desinvestitionen dar. Insgesamt hat er damit eine Einnahmequelle (den Gewerbebetrieb) durch eine andere (das Recht auf wiederkehrende Nutzungen) ersetzt, aus der nunmehr Geldströme (Desinvestitionen) fließen, die er entsprechend seinen Einkommenspräferenzen zu weiteren Investitionen oder zur Befriedigung des Konsumbedarfs verwenden kann.

Umgekehrt stellen sich für den Erwerber die Vorgänge in der folgenden Weise dar:

Er erhält einen Kredit (Finanzierung), investiert die Kreditsumme in den Gewerbebetrieb und verwendet schließlich einen Teil seiner Einnahmen aus dem Gewerbebetrieb oder anderen Geldanlagen (Desinvestitionen) zur Abzahlung des Kredits (Tilgung in Form wiederkehrender Leistungen = Investition).

Es zeigt sich damit, daß steuerlich optimale Alternativen bei der Übertragung von Gewerbebetrieben gegen wiederkehrende Nutzungen und Leistungen nur durch die Untersuchung von Handlungsmöglichkeiten, die mehrere Investitions- und Finanzierungsmaßnahmen umfassen, erfolgen kann. Die im weiteren Verlauf der Untersuchung verwendeten Modelle sind so zu bilden, daß sie einer integrierten Investitions- und Finanzplanung - unter der Berücksichtigung von Steuerersparnismöglichkeiten - dienen können.

Zweiter Teil

Steuerliche Wirkungen wiederkehrender Nutzungen und Leistungen auf das Unternehmensvermögen bei entgeltlichen Betriebsübertragungen

A. Auswirkungen beim Veräußerer

I. Steuerrechtliche Behandlung der alternativen Entgeltformen

a) Einkommensteuer

1. Veräußerung gegen Raten

aa) Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen gem. § 16 Abs. 1 EStG auch Gewinne aus der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebes. Als Veräußerungsgewinn gilt nach § 16 Abs. 2 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt, wobei dieser Wert für den Zeitpunkt der Veräußerung nach §§ 4 Abs. 1,5 EStG zu ermitteln ist.[1] Er stellt den Buchwert des veräußerten Vermögens dar.[2]

Der Fall des in einem Betrag festgesetzten Kaufpreises wird grundsätzlich auch angenommen, wenn das Entgelt nicht sofort in einer Summe beglichen, sondern in Raten abgetragen wird.[3] Ist der feste Kaufpreis in gleichbleibenden Jahresraten abzuzahlen, dann ergibt sich - Veräußerungskosten außer Betracht gelassen - der Veräußerungsgewinn aus der Gegenüberstellung des Gegenwartswerts der Raten und des buchmäßigen Betriebsvermögens.

In der Regel werden die Stundungsraten mit einem (den Umständen nach) angemessenen Zinssatz verzinst. In diesem Fall entspricht der Kaufpreis der Summe der Tilgungsraten.[4] Nennbetrag und Gegenwartswert der Forderung stimmen überein. Zweifelhaft ist die Ermittlung des

---

1) Vgl. Littmann, E., Betriebsveräußerungen gegen Ratenzahlungen und gegen Renten, in: RWP Blattei, 14 Steuer-R, D, Renten II B 4, Einzelfragen, Abschn. A.I.2.
2) Ders., a.a.O., Abschn. A.I.2.
3) Ders., a.a.O., Abschn. A.II.2.
4) Vgl. Kobs, E., Veräußerung und Übertragung von Gewerbebetrieben, Herne/Berlin 1970, S. 55

Kaufpreises, wenn über die Verzinsung nichts vereinbart ist und deshalb Nennbetrag und Gegenwartswert voneinander abweichen. Da die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze auch auf die Betriebsveräußerung anzuwenden sind, ist gem. § 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG das Wirtschaftsgut Kaufpreisforderung mit den tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen,[1] die dem Teilwert (= Gegenwartswert bzw. Barwert der Raten) entsprechen.[2] Die Differenz zwischen Nennbetrag und niedrigerem Gegenwartswert bildet dann den Zinsanteil.[3] Zur Berechnung ist die Rentenformel unter Berücksichtigung von Zinsen und Zinseszinsen heranzuziehen und zwar entsprechend der Vor- Mittel- oder Nachschüssigkeit der Zahlungen.[4]

Umstritten ist die Höhe des in die Formel eingehenden Zinssatzes. Die Finanzverwaltung geht von einem Satz von 5,5 % aus. Nach RFH-Rechtsprechung[5] ist allgemein der Zinssatz für sichere Sachwertanleihen anzusetzen, der seit längerer Zeit über 5,5 % liegt. Herrmann-Heuer verlangen m.E. zurecht die Anwendung des Urteils,[6] denn es gewährleistet einen Ansatz der Forderung nach den langfristig herrschenden Geldmarktsätzen, der der Teilwertvermutung am nächsten kommt. Wird ausdrücklich Zinslosigkeit oder eine von der üblichen Verzinsung stark abweichende Unterverzinslichkeit vereinbart, erfordert der Ansatz zum Barwert ebenfalls eine angemessene Abzinsung.[7]

Ein weiterer Umstand, der eine Bewertung der Forderung unter dem Nennwert rechtfertigt, ist ein spezielles, vom Steuerpflichtigen nachzu-

---

1) Vgl. Littmann, Betriebsveräußerungen ....., a.a.O., Abschn. A II, 2
2) Vgl. Mittelbach, Geschäfts- und Praxisübertragungen, a.a.O., S. 178
3) Ders., a.a.O., S. 178
4) Ders., a.a.O., S. 178, 179
5) Vgl. RFH-Urt. v. 14.7.1938, IV 48/38, RStBl 1938, S. 938
6) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24 b zu § 16 EStG
7) Vgl. Mittelbach, a.a.O., S. 178, unter Zitierung der einschlägigen RFH-Rechtsprechung; FG Düsseldorf, Senate in Köln, Urt. v. 16.9.1970, VIII 196/67 E, rkr, EFG 1971, S. 25; FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urt. v. 29.10.1969, III 108-109/68; bestätigt durch nicht veröffentl. BFH-Urt. v. 17.4.1970, VI R 5/70, EFG 1970, S. 73, 378

weisendes Ausfallrisiko. Es muß sich um einen Umstand handeln, der im Veräußerungszeitpunkt schon vorlag, dem Steuerpflichtigen jedoch erst später bekannt wurde. Nicht anerkannt wird eine niedrigere Bewertung wegen des allgemeinen Ausfallrisikos aufgrund der zukünftigen Entwicklung der Zahlungsfähigkeit des Erwerbers - der BFH unterstellt hierbei, daß der Betrieb nicht an einen Interessenten mit zweifelhafter Zahlungsfähigkeit verkauft wird[1] - oder der Geldentwertung, da es sich um Ereignisse handelt, die nach der Veräußerung eintreten und sich somit nur in späteren Veranlagungszeiträumen auswirken können.

bb) Besteuerung des Veräußerungsgewinns

11. Sofortversteuerung

Grundsätzlich ist der in der Kaufpreisforderung enthaltene Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt der Veräußerung als gewerbliche Einkünfte zu versteuern. Zur Vermeidung steuerlicher Härten, die aus der "schlagartigen" Realisierung sämtlicher im veräußerten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven entstehen, enthält das Einkommensteuergesetz mehrere Vergünstigungsvorschriften.

Zunächst ist vor Anwendung des Steuertarifs gem. § 16 Abs. 4 EStG ein Freibetrag abzuziehen, wenn der Gewinn weniger als DM 100.000.- beträgt. Der steuerpflichtige Teil des Gewinns unterliegt dann lt. § 34 Abs. 1,2 Ziff. 1 EStG auf Antrag einem ermäßigten Steuersatz, der die Hälfte des sich bei der Besteuerung des Gesamteinkommens ergebenden durchschnittlichen Steuersatzes beträgt.[2] Ferner entfällt eine Doppelbesteuerung der stillen Reserven durch Einkommen- und Erbschaftssteuer im Rahmen des § 16 Abs. 5 EStG. Unter Ausschluß der Vergünstigungen nach §§ 16, 34 EStG kann der Veräußerer schließlich in Einzelfällen nach § 6b EStG stille Reserven auf anderes Betriebsvermögen (z.B. einem zweiten Gewerbebetrieb) übertragen.[3]

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 12.6.1968, IV 254/62, BStBl 1968 II, S. 653
2) Vgl. Littmann, Betriebsveräußerungen ..., a.a.O., Abschn. A.I.3.b)
3) Vgl. § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 84 zu § 16 EStG

22. Nachträgliche Versteuerung

Grundsätzlich besteht für Raten nur die Möglichkeit der Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns. In einem Ausnahmefall steht dem Veräußerer das Wahlrecht zu, die Sofortversteuerung eintreten zu lassen oder auf sie zu verzichten - unter Vermeidung einer starken finanziellen Anspannung durch die Steuer auf den Veräußerungsgewinn - und dafür eine steuerliche Belastung in späteren Veranlagungszeiträumen in Kauf zu nehmen.[1] Das Wahlrecht wird gewährt, wenn die Aufteilung des Kaufpreises in Raten vereinbart wurde, um die Versorgung des Veräußerers zu sichern und es sich um einen längeren(Tilgungs-)Zeitraum als zehn Jahre handelt.[2] Hierzu muß in der Gestaltung des Vertrages eindeutig zum Ausdruck kommen, daß die Ratenzahlung nicht eine Stundung des Kaufpreises für den Erwerber bezweckt und die Zehnjahres-Bedingung erfüllt ist.[3] Ferner ist zu bedenken, daß das Wahlrecht von der Finanzverwaltung nur aus Billigkeitsgründen nach § 131 AO gewährt wird.[4]

Aus dem Verzicht auf die Sofortversteuerung folgt die Besteuerung der Raten als laufende Bezüge (Leibrenten, Gewinn- und Umsatzbeteiligungen) nach ihrem tatsächlichen Zufluß gem. § 11 EStG. Sie sind nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 Ziff. 1, 24 Ziff. 2 EStG). Damit entfallen die Vergünstigungen nach §§ 16, 34 EStG; eine Steuerpflicht tritt jedoch erst dann ein, wenn die Zahlungen das (steuerlich maßgebende) Buchkapital zum Zeitpunkt der Veräußerung übersteigen.[5]

Fraglich ist, ob die bisherige Auffassung von Finanzverwaltung und -gerichtsbarkeit, die laufenden Bezüge nach dem Übersteigen des Kapi-

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 12.6.1968, a.a.O.
2) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG. In diesem Kommentar wird darauf hingewiesen, daß das Wahlrecht einkommensteuerrechtlich auf schwachen Füßen steht, weil der Barwert wie bei einer Laufzeit von zehn Jahren und darunter feststeht und die Forderung nicht von der künftigen Entwicklung der Verhältnisse abhängt, sondern eine vollwertige Gegenleistung für den veräußerten Betrieb bildet.
3) Vgl. o.V., Steuertip, in: NWB, Eilnachrichten 1971, Fach 1, S. 9
4) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG
5) Vgl. RFH-Urt. v. 14.5.1930, VI A 706/28, RStBl 1930, S. 580; BFH-Urt. v. 3.8.1966, IV 350/62, Slg. Bd. 86, S. 733

talkontos voll, ohne Aufteilung in Zins und Tilgung zu versteuern, aufrecht erhalten wird. Der vierte Senat des BFH sieht in seinem Urteil v. 20.8.1970, a.a.O., keinen Grund für eine einheitliche Behandlung von Zins und Tilgung, wenn die Bezüge erst nach der eben gekennzeichneten Wertverrechnung zur Einkommensteuer herangezogen werden. Er hält es für folgerichtig, auch hier, wie im Fall der Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns, die beiden Beträge getrennt zu behandeln. Abschließend betont er aber, daß er nicht dazu Stellung zu nehmen braucht, ob und welche Folgerungen aus den zum Sachverhalt - Veräußerung eines einzelnen Wirtschaftsguts - dargelegten Grundsätzen für die Behandlung von laufenden Bezügen anläßlich der Veräußerung ganzer Betriebe zu ziehen sind. Wendet man die Grundsätze des vierten Senats auch auf die Betriebsveräußerung an, bezieht sich die aufgeschobene Steuerpflicht nur auf die Tilgungsbeträge. Sie allein sind nachträgliche gewerbliche Einkünfte, wenn sie das betriebliche Reinvermögen übersteigen.

Da diese Art der Besteuerung von Veräußerungen in Zukunft möglicherweise die bisherige Methode der nachträglichen Besteuerung von Betriebsveräußerungen ablöst, wird sie bei den künftigen Ausführungen an passender Stelle in die Erörterung einbezogen.

cc) Besteuerung der Zinsen und der Forderungsausfälle

11. Bei Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns

Die Einkunftsart der Zinsen und der Abzug von Verlusten wegen Uneinbringlichkeit der Kaufpreisforderung hängen davon ab, ob die Kaufpreisforderung das restliche Betriebsvermögen des Veräußerers bildet oder zum Privatvermögen gehört. Zur Problematik der Vermögenszugehörigkeit hatte der RFH erstmals im Urteil v. 14.5.1930, a.a.O., Stellung genommen, als er über die Besteuerungsmethode laufender Bezüge zu entscheiden hatte. Er erläuterte zur Begründung der Ablehnung einer Sofortversteuerung des Gewinns, daß mit dieser Versteuerung die steuerliche Bedeutung des Veräußerungsvorgangs nicht erschöpft wäre. Vielmehr müßte der Verkäufer noch auf Jahre hinaus seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, um nachträgliche Veräußerungsgewinne oder (vom sonsti-

gen Einkommen absetzbare) Veräußerungsverluste aus dem jährlichen Unterschied: zugeflossene Bezüge abzüglich Differenz der Gegenwartswerte der noch ausstehenden Bezüge am Anfang und Ende eines Jahres, zu errechnen.[1] In einem späteren Urteil[2] führte er aus, ein gewerblicher Veräußerungsgewinn werde nicht dadurch berührt, daß infolge nachträglicher Vorgänge ein gestundeter Teil des Erlöses uneinbringlich wird. Es handle sich um Veränderungen, die (ohne eine Berichtigung des ursprünglichen Gewinns) nur durch nachträglichen Abzug an späteren Einkommen (nachträglich abzuziehender gewerblicher Verlust) berücksichtigt werden können.

Diesen beiden Urteilen zufolge behandelte der RFH das Recht auf laufende Bezüge und die Kaufpreisforderung bei Ratenzahlungen als Betriebsvermögen.[3] Aus dem späteren Urteil v. 20.10.1937[4], in dem lediglich festgestellt wurde, daß die Zinsen auf den in Raten zu erfüllenden Kaufpreisanspruch Einkünfte aus Kapitalvermögen seien, ersieht Littmann[5], daß der RFH n u n m e h r eine p r i v a t e Forderung unterstellte.

Der BFH führt im Urteil v. 23.11.1967[6] an, daß es begriffsnotwendig ausgeschlossen sei, den Veräußerungserlös dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Nach seiner Meinung geht die Forderung auf den Veräußerungserlös ebenso wie der Erlös selbst in dem Zeitpunkt in das Privatver-

---

1) Vgl. S. 60 der Arbeit: nachträglicher Verlust aus Gewerbebetrieb bei Wegfall einer Leibrente
2) Vgl. RFH-Urt. v. 29.4.1936, VI A 424/35, RStBl 1936, S. 678
3) M.E. ist das von Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24 zu § 16 EStG, zitierte RFH-Urt. v. 8.11.1933, VI A 1187/33, RStBl 1933, S. 1126, kein Beweis dafür, daß der RFH die Kaufpreisforderung als Privatvermögen ansah, da es sich im Urteilsfall um eine Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung handelte, so daß der Veräußerungsverlust ohnehin nur ein nicht abzugsfähiger Verlust am Kapitalvermögen sein konnte. In der zur Urteilsbegründung herangezogenen Entscheidung v. 28.11.1928, VI A 884/28, StuW 1929, Bd. II, Urt. Nr. 170, Sp. 296 - 300, hier Sp. 300, wurde klar ausgedrückt, daß § 30 Abs. 3 EStG (Veräußerung wesentlicher Beteiligungen) eine Sondervorschrift ist, und Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht mit Verlusten aus Mitunternehmeranteilen gleichgestellt werden können.
4) Vgl. Urt. VI 500/37, RStBl 1938, S. 92
5) Vgl. Littmann, Betriebsveräußerungen ....., a.a.O., Abschn. A.II.3.b)
6) Vgl. Urt. IV R 173/67, BStBl 1968 II, S. 93

mögen über, in dem das veräußerte Betriebsvermögen dem Steuerpflichtigen nicht mehr gehört. Dieser in einem Rechtsspruch zu § 10a EStG getroffenen Feststellung kommt lt. Littmann[1] und dem FG Düsseldorf[2] allgemeine Bedeutung zu.

Es erscheint fraglich, ob der BFH in seiner Revisionsentscheidung zum Urteil des FG Düsseldorf die in der Fachliteratur vertretenen Gegenmeinungen bestätigen wird, der Ratenanspruch würde

- eine betriebliche Forderung, welche in einer fiktiven Bilanz als Restbestand des Betriebsvermögens weitergeführt wird, bzw.
- das noch bestehende Betriebsvermögen bis zur vollständigen Tilgung oder einer anderen Willensentscheidung des Forderungsinhabers

darstellen.[3]

Auch die nachstehend wiedergegebene Argumentation von Meyer und Richter[4] dürfte keine Änderung der Rechtsprechung herbeiführen. Sie lautet: Selbst wenn man der Auffassung Littmanns insoweit zustimmt, daß die Kaufpreisforderung mit der Betriebsübertragung Privatvermögen geworden ist, ändert dies doch nichts daran, daß ein Wegfall einer Kaufpreisrate seinen Ursprung in der betrieblichen Sphäre hat, da er aus der Betriebsveräußerung, dem letzten Geschäftsvorfall, herrührt. Damit gerät der Vorgang aber unter die Herrschaft des § 24 EStG. Diese Vorschrift erfordert n i c h t, daß die (negativen) Einkünfte bereits während des Bestehens des Betriebs (oder vor der Veräußerung) entstanden sind, sondern lediglich, daß sie ihren Ursprung im früheren gewerblichen Bereich haben.

---

1) Vgl. Littmann, Fragen zum Bilanzsteuerrecht im Lichte der Rechtsprechung des BFH aus dem Jahre 1968 (Teil I), in: Inf. 1969, S. 265 - 297, hier S. 273
2) Senate in Köln, Urt. v. 29.6.1970, VII 219/69 E - Rev. eingelegt, EFG 1970, S. 561: Das Gericht verneinte die Abzugsfähigkeit eines nachträglichen Gewerbeverlustes, wenn Kaufpreisraten aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebes uneinbringlich werden.
3) Vgl. die vom FG Düsseldorf angeführten Literaturstellen
4) Vgl. Meyer, W., Richter, H., Einkommensteuerliche Fragen bei Wegfall von Veräußerungsraten und Veräußerungsrenten, in: StBp 1967, S. 6 - 11, hier S. 7

Nach der derzeitig überwiegenden Rechtsansicht ist die Forderung Privatvermögen.[1] Demgemäß sind die Zinsen nach Abzug der Werbungskosten (ggf. des Pauschbetrags gem. § 9a Ziff. 2 EStG) Einkünfte aus Kapitalvermögen,[2] und der Ausfall der Raten ist ein einkommensteuerlich unwirksamer Verlust in der Privatsphäre.[3]

22. Bei nachträglicher Versteuerung

Nutzt der Unternehmer sein Wahlrecht, auf eine Sofortversteuerung zu verzichten, dann tritt nach der bisherigen Rechtslage volle Steuerpflicht der Zahlungen ein, sobald die Zuflüsse das Kapitalkonto übersteigen. Eine Trennung in Tilgungs- und Zinsanteile erfolgt nicht, so daß beide zusammen nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb bilden.

Fallen die Ratenzahlungen fort (z.B. wegen Zahlungsunfähigkeit des Schuldners), bevor die Zuflüsse den Betrag des Kapitalkontos erreicht haben, so ist, da die das Kapitalkonto übersteigenden Zahlungen voll steuerpflichtig sind, folgerichtig ein auszugleichender nachträglicher Verlust in Höhe der Differenz Buchkapital abzüglich bisherige Zahlungen gegeben.[4] Denn wenn trotz der Entstehung des Anspruchs auf die Raten (und damit der Festlegung des Veräußerungspreises) im Veräußerungszeitpunkt die Verwirklichung des Veräußerungsgewinns hinausgeschoben wird, bis die Höhe der Ratenzahlungen bekannt ist, muß umgekehrt auch die Realisierung eines nachträglichen Verlustes aus Gewerbebetrieb nach Erlangung einer vollkommenen Information über die oben genannte Differenz bejaht werden.[5] Er ist jedoch nicht nach § 10d EStG abzugsfähig, da er nicht aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt wurde.[6]

Geht man von der im Urteil des BFH v. 20.8.1970, a.a.O., niedergelegten Ansicht aus,[7] sind auch bei der nachträglichen Versteuerung

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 110 u. Fußn. 285 auf S. 110
2) Dies., a.a.O., S. 110 u. Fußn. 284 auf S. 110
3) Dies., a.a.O., Fußn. 298 auf S. 113
4) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG; Jansen/Wrede, a.a.O., S. 76/77
5) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG
6) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 77
7) Vgl. S. 35 der Arbeit

die Zinsanteile aus den Ratenzahlungen auszusondern und ohne Verrechnung mit dem Buchkapital bereits ab Zufluß der ersten Rate Einkünfte aus Kapitalvermögen. Ein Verlust bei vorzeitigem Fortfall der Ratenzahlungen kann nur dann entstehen, wenn die Tilgungsbeträge das Buchkapital noch nicht erreicht haben, und zwar in Höhe des Saldos Buchkapital minus bisherige Tilgungen.

Trotz des Entstehens nachträglicher g e w e r b l i c h e r Einkünfte stellt der Kaufpreisanspruch m.E. auch im Falle der nachträglichen Versteuerung nicht Betriebsvermögen dar. Der BFH ist allerdings auch in seiner neuesten Rechtsprechung[1] noch der gleichen Ansicht wie der RFH im Urteil v. 14.5.1930, a.a.O., die Methode der nachträglichen Versteuerung beruhe unter anderem auf der Überlegung, daß ansonsten die Gewinnermittlung weiterhin nach § 5 EStG erfolgen müßte ("auch wenn der Stpfl. nicht mehr Gewerbetreibender ist und keine Bücher mehr führt"). Hieraus muß man wohl schließen, daß er die Forderung - im Urteilsfall das Rentenstammrecht - noch als zum Betriebsvermögen gehörig betrachtet.

Nun ist der wichtigste von RFH und BFH genannte Rechtfertigungsgrund für die nachträgliche Versteuerung die Überlegung, es sei unzumutbar, dem Steuerpflichtigen, der seine gewerbliche Tätigkeit beendet, die Sofortversteuerung eines Periodengewinns aufzuzwingen, den er möglicherweise in einer totalen Erfolgsbetrachtung mit einer reinen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung[2] gar nicht erzielt. Wenn schließlich doch nachträgliche Einnahmen entstehen, die als Gewinn nach § 24 Ziff. 2 i.V.m. § 15 EStG erfaßt werden, ist hierzu aber, wie die am Ende des vorigen Abschnitts zur Sofortversteuerung wiedergegebene Argumentation von Meyer und Richter beweist, nicht Bedingung, daß der Steuerpflichtige noch Betriebsvermögen besitzen muß. Umgekehrt gilt das gleiche für den Abzug nachträglicher gewerblicher Verluste in obigem Sinne. Es genügt vielmehr zur Einordnung der Einkünfte unter § 15 EStG, daß sie ihren Ursprung im (früheren) betrieblichen Bereich hatten. Folgt man dieser Ansicht, so steht einer einheitlichen Behandlung der Forderung als Privatvermögen, unabhängig von der Versteuerung des

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 20.1.1971, I R 147/69, DB 1971, S. 801
2) Vgl. Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. I, Begriff und Theorie der Kosten, 2. Aufl., Wiesbaden 1965, S. 103

Veräußerungsgewinns, nichts mehr im Wege.

dd) Spezielle Probleme der Ratenbesteuerung

11. Abfindung der Raten

Werden die Raten vorzeitig in einem Betrag abgefunden, liegt hierin bei Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns die Tilgung einer privaten Kaufpreisforderung und demgemäß ein einkommensteuerlich unbeachtlicher Vorgang.[1] Eine Steuerpflicht des Abfindungsbetrages würde zu dem irrealen Ergebnis einer Doppelbesteuerung des Veräußerungsgewinns führen.

Verzichtet der Unternehmer auf die Sofortbesteuerung, ist der das Kapitalkonto übersteigende Betrag gemäß dem Prinzip, die Abfindung wie die laufenden Zahlungen selbst zu besteuern, grundsätzlich im Jahr des Zuflusses voll steuerpflichtig.[2]

Zu prüfen ist jedoch, ob nicht eine Entschädigung i.S. des § 24 Ziff. 1a EStG vorliegt, die nach § 34 Abs. 2 Ziff. 2 EStG tarifbegünstigt ist.[3] Der BFH erklärte zunächst im Urteil I 84/63 U,[4] daß mit der Bemerkung im früheren Rechtsspruch IV 223/58 S[5], Entschädigungen rührten in der Regel aus einer ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen eingetretenen Sachlage her, keine Bedingung für die Ablehnung einer Entschädigung i.S. des § 24 Ziff. 1 EStG in den Fällen geschaffen werden sollte, in denen die Entschädigung mit dem Willen des Empfängers geleistet wird. Er führte weiterhin aus, die Bemerkung im Urteil VI 255/59 U[6], der Begriff "Schaden" setze voraus, "daß die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen durch den Fortfall der Einnahmequelle oder in anderer Weise verschlechtert werde", dürfe nicht vom damals zu entscheidenden Sachverhalt losgelöst und verallgemeinert werden.
In zwei späteren Urteilen betonte jedoch zuerst der vierte Senat des BFH,[7] daß keine Entschädigung gem. § 24 Ziff. 1 EStG gegeben ist,

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 105 u. 184 für Renten; die Grundsätze sind analog auf Raten anzuwenden.
2) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG
3) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 105
4) Urt. v. 26.5.1965, BStBl 1965 III, S. 481
5) Urt. v. 17.12.1959, BStBl 1960 III, S. 72
6) Urt. v. 13.4.1962, BStBl 1962 III, S. 306
7) Vgl. Urt. v. 2.12.1965, IV 55/64 S, BStBl 1966 III, S. 91

wenn der zur Entschädigung führende Sachverhalt nicht unmittelbar auf einem vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängigen Ereignis beruht. Später vertrat der sechste Senat[1] ebenfalls diese Auslegung und erkannte seiner Bemerkung zum Schadensbegriff im Urteil VI 256/59 U Allgemeingültigkeit zu. Lediglich der erste Senat[2] vertritt weiterhin die Auffassung, der Gesichtspunkt der Unfreiwilligkeit dürfe nicht allgemein in den Vordergrund gestellt werden. Es genüge, wenn jemand unter dem "Druck der wirtschaftlichen Verhältnisse" handele.[3] Littmann nimmt in seinem Einkommensteuerkommentar ausführlich zu Rechtsprechung und Fachliteratur Stellung. Er bejaht die einschränkenden BFH-Urteile, schreibt allerdings gleichzeitig, daß keine einheitliche Auslegung des Begriffs "Entschädigung" existiert und die hieraus entstehenden Probleme noch nicht eindeutig geklärt sind.[4]

Die Finanzverwaltung befürwortet die strengere BFH-Auffassung, so daß sie dem Antrag, die Abfindung nach §§ 24, 34 EStG zu besteuern, in der Regel nicht stattgeben wird. Dieser Sachbehandlung wird man zustimmen müssen. Denn wenn an die Stelle künftiger Versorgungsbezüge eine vorzeitige Abfindung tritt, hat sich zumeist nicht der Umfang der Leistung verringert. Durch die Umwandlung von Bezügen in Kapital ist grundsätzlich nur eine andere Leistungsart, nicht aber ein Schaden entstanden.[5] Selbst in dem Fall, in dem der Berechtigte der Ablösung ausnahmsweise nicht aus freiem Willen, mindestens aber unter dem Druck wirtschaftlicher Verhältnisse zustimmt,[6] ist folglich nicht von vornherein eine tarifbegünstigte Entschädigung gegeben. Im übrigen würde es die Verwerfung des Kriteriums der Unfreiwilligkeit dem Veräußerer ermöglichen, die Sofortversteuerung durch Ausübung des Wahlrechts zu-

---

1) Vgl. Urt. v. 16.9.1966, VI 381/65, BStBl 1967 III, S. 2
2) Vgl. Urt. v. 26.5.1965, I 84/63 U, BStBl 1965 III, S. 480
3) Vgl. weiterhin die Kritik zum Begriff der Freiwilligkeit in: Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 3b (5) zu § 24 EStG
4) Vgl. Littmann, Das Einkommensteuerrecht, 9. Aufl., Stuttgart 1969, Anm. 4b u. 4c zu § 24 EStG
5) Vgl. Brockhoff, H., Zum Begriff der Entschädigung im Sinn des § 24 Ziff. 1 EStG, in: DStR, S. 71-78, hier S. 76 Sp. 1
6) Vgl. Henssler, P., Leibrenten, Zeitrenten und sonstige dauernde Lasten, in: DStR 1968, S. 344 - 348, hier S. 345

gunsten der nachträglichen Versteuerung zu umgehen und später zu einem passenden Zeitpunkt doch noch in den Genuß der Vergünstigung des § 34 EStG zu kommen.

22. Wertsicherungsklauseln[1)]

Bewirkt eine Wertsicherungsklausel eine Erhöhung der ursprünglichen Zahlungen des Erwerbers, wird hiervon regelmäßig der im Zeitpunkt der Veräußerung verwirklichte und gem. §§ 16, 34 EStG versteuerte Gewinn nicht beeinflußt. Trotzdem kann nicht bestritten werden, daß Veränderungen aufgrund der Klausel unmittelbar Gegenstand der Preisvereinbarung sind und daher auch den Veräußerungsgewinn selbst berühren.[2)] Ausschlaggebend ist, daß die Gewinnerhöhung - von Ausnahmen abgesehen - nicht schon im Veräußerungszeitpunkt realisiert ist. Gewinnerhöhungen stellen deshalb nur nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar und sind damit Bezüge, die mit Zufluß (§ 11 Abs. 1 EStG) der Einkommensteuer zu unterwerfen sind.[3)] Diese Einkünfte errechnen sich aus dem Unterschied der Tilgungsbeträge nach und vor der Erhöhung. Der höhere Kapitalwert der Raten, der die Basis für die erhöhten Tilgungen bildet, bewirkt auch höhere Zinszahlungen, so daß die Einkünfte aus Kapitalvermögen ebenfalls steigen.

Sind die Ratenzahlungen von vornherein als laufende Bezüge zu versteuern, können die durch die Klausel verursachten Erhöhungen bewirken, daß die Zahlungen das Kapitalkonto früher überschreiten (frühere Besteuerung) und/oder die erhöhten Einnahmen erhöhte Steuerzahlungen nach sich ziehen. Wendet man die Besteuerungsmethode des BFH-Urteils v. 20.8.1970, a.a.O., an, gilt diese Aussage lediglich für die Tilgungen, während sich die Zinszahlungen (Einkünfte aus Kapitalvermögen) wie im Fall der Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns entsprechend dem gestiegenen Kapitalwert der Raten erhöhen.

---

1) Vgl. S. 8/9 der Arbeit
2) Vgl. Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 44a zu § 16 EStG
3) Vgl. BFH-Urt. v. 16.7.1964, IV 377/62 U, BStBl 1964 III, S. 622

33. Zusammensetzung des Kaufpreises aus Anzahlung und Kaufpreisraten

Statt einer völligen Stundung des Kaufpreises wird oft ein Teil der Kaufpreissumme angezahlt und nur der gestundete Restbetrag in Raten getilgt. Der Veräußerungsgewinn errechnet sich dann aus der Summe: Barbetrag plus Gegenwartswert der Restforderung minus Buchkapital. Für seine Versteuerung ist zu unterscheiden zwischen

- einem Gewinnanteil aus der Differenz: Anzahlung minus Buchkapital, wenn die Anzahlung das Buchkapital übersteigt,
  und
- einem Gewinnanteil, der sich aus dem Barwert der Raten ergibt, sofern Anzahlung plus Ratenbarwert das Buchkapital übersteigen. Nur für diesen Gewinnanteil kann der Steuerpflichtige sein Wahlrecht zugunsten einer nachträglichen Versteuerung ausüben.

Beträgt die Laufzeit der Raten mehr als zehn Jahre, ist auf den Einzelfall abzustellen, ob die Raten Versorgungsbezüge sind und dem Steuerpflichtigen deshalb das genannte Wahlrecht zusteht. Nach einschlägiger BFH-Rechtsprechung (der BFH unterschied damals jedoch noch klar zwischen Raten und Zeitrenten) ist die Wahrscheinlichkeit, daß die Raten der Versorgung dienen umso geringer, je höher der Anteil der Anzahlung am Gesamtkaufpreis ist.[1)]

Dienen die Raten demnach nicht der Versorgung des Veräußerers, ist der g e s a m t e Veräußerungsgewinn sofort steuerpflichtig. Gleiches gilt, wenn die Raten zwar der Versorgung dienen, der Veräußerer jedoch sein Wahlrecht zugunsten der nachträglichen Versteuerung n i c h t ausübt. Die Zinsanteile der Raten sind (wiederum) Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Steht der Versorgungscharakter der Raten außer Zweifel und v e r z i c h t e t der Veräußerer auf eine Sofortversteuerung des Ratenbarwerts, sind bezüglich der Gewährung von Vergünstigungen nach §§ 16, 34 EStG drei Fälle zu unterscheiden:[2)]

(1) Die Anzahlung ist geringer als das Kapitalkonto. Dann tritt

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 23.1.1964, IV 85/62 U, BStBl 1964 III, S. 239
2) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 89, 90

Steuerpflicht gem. §§ 15 Ziff. 1, 24 Ziff. 1 EStG erst ein, wenn die Gesamtzahlungen (Tilgung + Zins) das Kapitalkonto überschreiten.

Unter Anwendung der Besteuerungsmethode des BFH-Urteils v. 20.8.1970 bezieht sich diese Aussage nur auf die Tilgungen, während die Zinsen ohne Verrechnung mit dem Kapitalkonto sofort gem. §§ 20 Abs. 1 Ziff. 4, 11 EStG steuerpflichtig werden.

(2) Ist die Anzahlung höher als die Summe aus Kapitalkonto und Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG, muß der dadurch entstandene Gewinn nach Abzug des Freibetrages sofort versteuert werden (halber Steuersatz nach § 34 EStG); die weiteren Zahlungen sind im Jahr des Zuflusses zum Normaltarif als nachträgliche gewerbliche Einkünfte steuerpflichtig.[1)]

Wendet man wiederum das BFH-Urteil v. 20.8.1970, a.a.O., analog auf die Betriebsveräußerung an, sind Zins und Tilgung wegen der verschiedenen Einkunftsart zu trennen. Die Zinsen werden gem. § 20 EStG unter Berücksichtigung der Werbungskosten (ggf. Pauschbetrag), die Tilgungen gem. §§ 15, 24 EStG erfaßt.

Zur Ermittlung des nach § 16 Abs. 4 EStG steuerfreien Teils des Veräußerungsgewinns muß auch der im Veräußerungspreis enthaltene Ratenbarwert herangezogen werden,[2)] so daß ab einer Differenz von DM 100.000.- zwischen Gesamtkaufpreis und Kapitalkonto kein Freibetrag mehr abzugsfähig ist.[3)]

(3) Überschreitet die neben den Raten vereinbarte Barzahlung zwar das Kapitalkonto, nicht aber zusätzlich den unter Einbeziehung des Barwerts der Raten in den Veräußerungserlös errechneten Freibetrag, dann bleibt der Veräußerungsgewinn gem. § 16 EStG infolge des gewährten Freibetrags steuerfrei. Die weiteren Zahlungen (Tilgung und Zins) werden wie im Fall 2 besteuert.

Im nachfolgenden Beispiel werden die drei Fälle zahlenmäßig erläutert, wobei Veräußerungskosten und die Besteuerungsmethode des BFH-Urteils v. 20.8.1970 außeracht gelassen wurden.

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 28.9.1967, IV 288/62, BStBl 1968 II, S. 76
2) Vgl. BFH-Urt. v. 17.8.1967, IV R 81/67, BStBl 1968 II, S. 75, das zwar zur Rentenbesteuerung erging, hier aber analog anzuwenden ist.
3) Zur Gewährung des Freibetrages vgl. S.46 der Arbeit

Beispiel:

Der Zinssatz betrage8 %;
Zeitpunkt der Veräußerung, an dem auch die Anzahlung des Kaufpreises geleistet wurde, ist der 1. Januar des Veräußerungsjahres;
Zahlung der Raten und Zinsen erfolge jeweils zum 31.12. eines Jahres.
Die jährlichen Raten stellen die Tilgungen dar; die zuzüglich zu zahlenden Zinsen berechnen sich jeweils aus der Höhe der Restschuld zu Beginn eines Jahres.

Hierzu sei kurz der Rechengang im Fall 1 aufgezeigt:

Der Kaufpreis von DM 220.000.- setzt sich zusammen aus einer Anzahlung von DM 70.000.- und einer in jährlichen Raten von DM 10.000.- zu tilgenden Restschuld von DM 150.000.-. Der gesamte Veräußerungsgewinn beträgt (DM 220.000.- ./. Buchkapital DM 100.000.- =) DM 120.000.-

Ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG entfällt somit.

Am Ende des ersten Jahres sind DM 10.000.- Tilgung und (8 % aus DM 150.000.- =) DM 12.000.- Zins, insgesamt also DM 22.000.- zu zahlen.

Am Ende des zweiten Jahres sind DM 10.000.- Tilgung und aus der Restschuld (8 % aus DM 140.000.- =) DM 11.200.- Zins, insgesamt also DM 21.200.- zu leisten.

Die gesamten zugeflossenen Zahlungen aus den ersten beiden Jahren betragen somit:

	DM 70.000.-
+	DM 22.000.-
+	DM 21.200.-
	DM 113.200.-

Die Zuflüsse übersteigen das Buchkapital um DM 13.200.-. Der übersteigende Betrag ist im zweiten Jahr als nachträgliche gewerbliche Einkünfte zu versteuern.

	Buchwert des BV	Kaufpreis	Anzahlung	Restschuld im ...Jahr	jährl.Ratenzahlg.	Zins im ...Jahr	Veräußgs.-gewinn	Freibetrag	stpfl.Veräußgs.gew.	nachtr.gewerbl. Einkünfte im ... Jahr
Fall 1	100.000	220.000	70.000	1. Jahr 150.000 2. Jahr 140.000	10.000 10.000	1. Jahr 12.000 2. Jahr 11.200	-.-	-.-	-.-	1. Jahr 0 2. Jahr 13.200 x)
Fall 2 a)	0	80.000	25.000	1. Jahr 55.000	5.000	1. Jahr 4.400	25.000	20.000	5.000	1. Jahr 9.400
b)	0	90.000	25.000	1. Jahr 65.000	5.000	1. Jahr 5.200	25.000	10.000	15.000	1. Jahr 10.200
c)	0	100.000	25.000	1. Jahr 75.000	5.000	1. Jahr 6.000	25.000	0	25.000	1. Jahr 11.000
Fall 3 a)	10.000	80.000	25.000	1. Jahr 55.000	5.000	1. Jahr 4.400	15.000	15.000	0	1. Jahr 9.400
b)	10.000	95.000	15.000	1. Jahr 80.000	5.000	1. Jahr 4.800	5.000	5.000	-.-	1. Jahr 9.800

x) Um diesen Betrag übersteigt die Summe aus Anzahlung, bisherigen Raten- und Zinszahlungen den Buchwert des Betriebsvermögens.

2. Veräußerung gegen Rente

Einkommensteuerlich ist bei Betriebsveräußerungen grundsätzlich zu unterscheiden zwischen Veräußerungsrenten und den seltenen (betrieblichen) Versorgungsrenten. Dieser Unterscheidung wird in den folgenden Ausführungen Rechnung getragen.

aa) Veräußerungsleibrente

11. Der Charakter der betrieblichen Veräußerungsleibrente

Das charakteristische Merkmal der betrieblichen Veräußerungsrente liegt darin, daß die Vertragsparteien Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten abwägen;[1] die Höhe der Rente entspricht also dem Wert der übertragenen Gegenstände.[2] Es kommt allerdings nicht allein auf die objektive Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung an:

"Nur wenn die vertragschließenden Parteien auch subjektiv davon ausgegangen sind, daß sich Leistung und Gegenleistung äquivalent entsprechen, und wenn sich nach ihrem Willen die Höhe der Leistung des einen nach der Höhe der Leistung des anderen richten sollte, kann eine betriebliche Veräußerungsrente angenommen werden (.....)"[3]

Natürlich läßt sich bei Betriebsveräußerungen gegen Rente der Versorgungscharakter der Leistungen nie ganz ausschließen, er wird jedoch unter Fremden regelmäßig von untergeordneter Bedeutung sein, weil der Gegenleistungscharakter eindeutig überwiegt.

22. Besteuerung des Veräußerungsgewinns und der Zinsen

aaa) Das Wahlrecht zwischen Sofortversteuerung und nachträglicher Versteuerung

Die Finanzverwaltung räumt durch einen einheitlichen Ländererlaß[4] dem Rentenberechtigten ein Wahlrecht ein, entweder die Rente gemäß der Rechtsprechung des RFH[5] und BFH[6] nach Übersteigen des Kapital-

---

1) Vgl. u.a. BFH-Urt. v. 30.7.1959, IV 265/58 U, BStBl 1959 III, S. 406
2) Vgl. u.a. BFH-Urt. v. 20.11.1969, BStBl 1970 II, S. 309
3) Vgl. BFH-Urt. v. 31.7.1963, I 356/60, HFR 1963, S. 398
4) Vgl. Nds. FinMin., Erl. v. 11.6.1969, BB 1969, S. 784
5) Vgl. RFH-Urt. v. 14.5.1930, a.a.O.
6) Vgl. u.a. BFH-Urt. v. 3.8.1966, IV 350/62, Slg. Bd. 86, S. 733

kontos steuerlich als nachträgliche Einkünfte gem. § 24 Ziff. 2 EStG zu behandeln,[1] oder den im Zeitpunkt der Veräußerung realisierten und nach §§ 16, 34 EStG steuerpflichtigen Gewinn durch Abzug des Kapitalkontos und der Veräußerungskosten vom Rentenbarwert zu ermitteln und anschließend die laufenden Rentenzahlungen mit dem Ertragsanteil nach § 22 Ziff. 1a EStG zu erfassen,[2] wodurch der Zinsanteil der Bezüge besteuert wird.

Jansen/Wrede[3] weisen darauf hin, daß die Sofortversteuerung des gesamten Veräußerungsgewinns aus den im RFH-Urteil v. 14.5.1930, a.a.O., erwähnten Gründen - Fehlschätzung des Veräußerungsgewinns und (weiterhin) Ermittlung der Einkünfte nach § 5 EStG - bedenklich ist. Bezüglich des Einwandes, der sich gegen die Ungenauigkeit und das steuerliche Risiko der Schätzung wendet, ist Jansen/Wrede zuzustimmen. Der zweite Einwand, der die Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte aus den zufließenden Rentenzahlungen betrifft, wurde jedoch von der Finanzverwaltung dadurch umgangen, daß sie diese Zahlungen unter § 22 Ziff. 1a EStG einordnet.

bbb) Die Anwendung des BFH-Urteils vom 20.8.1970

Verallgemeinert man das BFH-Urteil v. 20.8.1970, a.a.O., (Anwendung auf die Veräußerung eines Gewerbebetriebs gegen Leibrente), dann sind bei Verzicht auf die Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns die Früchte des Rentenstammrechts ab der ersten Rentenzahlung in Tilgungs- und Zinsanteile aufzuspalten. Die steuerlichen Folgen entsprechen grundsätzlich denen bei einer Veräußerung gegen Raten.[4] Zu beachten ist aber, daß sich der Rentenbarwert nach der durchschnittlichen Lebenserwartung (versicherungsmathematische Ermittlung) richtet und sich die Anteile von Zins und Tilgung nach der jeweiligen Minde-

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG: Nicht von der Hand zu weisen ist, daß diese Rechtsprechung auch durch Billigkeitserwägungen beeinflußt worden ist, weil die sofortige Bezahlung der Steuer auf den Veräußerungsgewinn eine nicht tragbare finanzielle Belastung darstellen kann.
2) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 73
3) Dies., a.a.O., S. 72 u. 73
4) Vgl. S. 35 u. 38 der Arbeit: Die Tilgungen stellen, sobald sie den Wert des Buchkapitals zum Veräußerungszeitpunkt überschritten haben, nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Die Zinsen werden steuerlich ab der ersten Zahlung nach dem Veräußerungszeitpunkt gemäß ihrem Zufluß (§ 11 EStG) erfaßt.

rung dieser Lebenserwartung errechnen. Die Bedenken, die der RFH im Urteil v. 14.5.1930, a.a.O., und Jansen/Wrede[1] gegen die entsprechenden steuerrechtlichen Konsequenzen dieser Einkunftsermittlung hatten,[2] würden hier also zurecht bestehen.

Die Zinsanteile müßten m.E. nach § 22 Ziff. 1 EStG erfaßt werden. Zwar könnte man sie auch unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen einordnen, da sie aber Erträge eines zum Privatvermögen gehörenden Rentenstammrechts sind, erscheint die Besteuerung als sonstige Einkünfte systemgerechter.

In der Fachliteratur ist das Urteil umstritten. Grieger[3] will die Grundsätze des Rechtsspruchs auch für Leibrenten aus der Veräußerung des ganzen Betriebes anwenden, so daß der Zinsanteil nach dem sich vermindernden (versicherungsmathematischen) Barwert der Rente zu ermitteln ist. Hoffmann[4] betont, daß bürgerlich-rechtlich die Aufteilung in Zins und Tilgung dem Wesen der Rente fremd und wirtschaftlich eine Gewinnverwirklichung im Zeitpunkt der Veräußerung nur anzunehmen ist, wenn Raten innerhalb einer vorgesehenen Frist von zehn Jahren den Kaufpreis voll abdecken. Daher erscheint ihm die frühere Rechtsprechung neben ihrer einfacheren Durchführbarkeit richtiger zu sein. Mittelbach[5] hält die Ansicht des vierten Senats, die er, falls sie richtig wäre, auch auf Betriebsveräußerungen gegen Leibrente beziehen würde,[6] für falsch:

"Da der vollständige Eingang aller Tilgungsraten einer Veräußerungs-(zeit)rente nicht gewährleistet ist, darf der Rentenanspruch auf keinen Fall über den Buchwert des bzw. der veräußerten Wirtschaftsgüter hinaus aktiviert werden. Man kann jedoch, solange der Eingang des Stammrechts durch die Raten nicht so gesichert erscheint, daß es aktiviert werden darf, wirtschaftlich nicht davon ausgehen, daß die Raten, die tatsächlich gezahlt werden, in Höhe ihres Zinsanteils bereits einen Ertrag erbracht haben."

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 73
2) Vgl. S. 48 der Arbeit
3) Vgl. Grieger, R., Erfassung des Zinsanteils in einer betrieblichen Veräußerungsrente - Änderung der Rechtsprechung, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R, D, Renten II B 5, Einzelfragen
4) Vgl. Hoffmann, F., Anm. zum BFH-Urt. v. 20.8.1970, a.a.O., in: FR 1971, S. 175
5) Vgl. Mittelbach, Anm. zum BFH-Urt. v. 20.8.1970, a.a.O., in: StRK, Anm., EinkStG § 4 BetrEinn., R.1, S. 1-4, hier S. 1; ebenso Felix, G., Heinemann, P., Richter, H., in: Die Steuer-Diskussion Nr. 3, Beilage zur FR Heft 6 v. 23.3.1971, S. 9 - 12, hier S. 10, Sp. 1
6) Vgl. Mittelbach, a.a.O., S. 3

Er hält damit an der bisherigen Rechtsauffassung fest.

Eine sofortige Steuerpflicht in Höhe des Zinsanteils könnte die Finanzverwaltung m.E. durchaus befürworten, und zwar analog der Behandlung von Spekulationsgewinnen lt. Abschn. 169 Abs. 7 EStR.[1] Eine Gewinnrealisierung kommt in dieser Vorschrift lediglich durch die Kapitalanteile (Jahresrente minus Ertragsanteil) zustande, während die Ertragsanteile nach § 22 Ziff. 1a EStG versteuert werden.

Beispiel:

Buchkapital DM 100.000.-;
jährliche Rentenzahlung DM 20.000.-;
Ertragsanteil 20 %.
Ab der ersten Rentenzahlung werden 20 % von DM 20.000.- = DM 4.000.- als sonstige Einkünfte (§ 22 Ziff. 1a EStG) erfaßt. Die restlichen Zahlungen von DM 16.000.- werden erst ab dem 7. Jahr, nachdem ihre Gesamtsumme das Buchkapital überstieg, als nachträgliche Einkünfte nach §§ 15, 24 EStG versteuert.

Da die Höhe der tatsächlich erhaltenen Zinsen von der Summe aller Zahlungseingänge abhängt, erscheint mir die pauschale Erfassung nach § 22 Ziff. 1a EStG auch bei Betriebsveräußerungen (nicht nur bei Spekulationsgeschäften) zutreffender zu sein gegenüber der versicherungsmathematischen Berechnung. Denn diese Berechnung basiert grundsätzlich auf der nur langsam sinkenden statistischen Lebenserwartung und bewirkt durch den entsprechend langsam sinkenden Barwert geringe Tilgungsanteile und damit hohe steuerpflichtige Zinseinkünfte. Angesichts des Risikos eines frühen Endes der Rente[2] und damit der

---

1) Wortlaut des Abschn. 169 Abs. 6, Satz 1 EStR: "Fließt das Entgelt aus einem Spekulationsgeschäft im Laufe mehrerer Kalenderjahre in Raten zu, so ist als Spekulationsgewinn der Überschuß der Einnahmen über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die zugehörigen Werbungskosten jeweils in den VZ zu berücksichtigen, in denen er tatsächlich erzielt worden ist (....)."

Wortlaut des Abschn. 169 Abs. 7 EStR: "Fließt das Entgelt aus einem Spekulationsgeschäft im Laufe mehrerer VZ in Form einer Leibrente ..... zu, so gehört der Ertragsanteil im Sinne des § 22 Ziff. 1 Buchst. a EStG zu den sonstigen Einkünften. Auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Rentenzahlungen und dem Ertragsanteil der Rente ist Absatz 6 entsprechend anzuwenden."

2) Allgemein besteht das Rentenrisiko darin, daß der Barwert der erhaltenen Rentenzahlungen entweder den zum Veräußerungszeitpunkt geschätzten Rentenbarwert nicht erreicht (Vermögensverlust), oder ihn überschreitet (das Rentenstammrecht wirft mehr Früchte ab, als der Rentenberechtigte zum Veräußerungszeitpunkt erwartet hatte).

Besteuerung von Einkünften, die (in einer ex post-Betrachtung) gar nicht erzielt werden, ist diese Sachbehandlung - es sei nochmals auf die Bedenken des RFH im Urteil vom 14.5.1930, a.a.O., und von Jansen/Wrede, a.a.O., S. 73 hingewiesen - kaum zu rechtfertigen.

Unabhängig davon ist jedoch die Besteuerung nach § 22 Ziff. 1a EStG wegen der Zugehörigkeit des Stammrechts zum Privatvermögen m.E. die einzige Möglichkeit der Erfassung der Zinsen. Würde man eine Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen bejahen, wären die Zinsen gewerblicher Gewinn. Auch wenn der Rentenberechtigte keinen Gewerbebetrieb mehr hat, entsteht dann die allgemeine Problematik des Urteils v. 20.8.1970, a.a.O., ob eine nach Handelsrecht unzulässige sofortige Gewinnrealisierung in Höhe des anteiligen Zinszuflusses[1] steuerlich richtig sein kann. In der privaten Sphäre hingegen entfällt jegliche Bindung steuerlicher Einkunftsermittlung an das Handelsrecht. Richter fordert wegen der Fragwürdigkeit des Urteils zurecht eine baldige Klärung durch die Finanzverwaltung.[2]

ccc) Zur Höhe des Rechnungszinsfußes

Umstritten ist die Höhe des Rechnungszinsfußes zur Berechnung des Rentenbarwerts. Der BFH erkannte für den Zeitraum 1958 bis 1961 einen Zinsfuß von 5,5 % an.[3] Er betonte, daß es sich bei betrieblichen Kaufpreisleibrenten um besonders langfristige Verbindlichkeiten handele und daß sich die bei solchen Kapitalanlagen auf sehr lange Sicht gerechtfertigte Zinserwartung nicht nach einem konjunkturellen und damit zeitbedingten hohen Zinsniveau richten dürfe, umso mehr, als auch mit Schwankungen nach unten zu rechnen sei.[4] Angesichts der Kapitalmarktverhältnisse der letzten Jahre und der sich abzeichnenden künftigen Entwicklung erscheint ein durchschnittlicher Zinsfuß von 5,5 % jedoch nicht mehr wirklichkeitsnah.

"Ein Zinssatz von 8 v. H. kann heute noch nicht als unangemessen hoch bezeichnet werden. Es kommt hier jeweils ganz auf die Umstände des Einzelfalles an, wobei den Beteiligten ein nicht unerheblicher Ermessensspielraum eingeräumt werden muß."[5]

---

1) Vgl. die Anm. Mittelbachs zum Urt. v. 20.8.1970, a.a.O., S. 3: Ein Gewinn wird erst dann realisiert, wenn die Rentenzahlungen den Buchwert des veräußerten Vermögens übersteigen.
2) Vgl. Richter, H., dessen Urteilsanmerkung unmittelbar derjenigen Mittelbachs auf den S. 5 u. 6 folgt, hier S. 6
3)4) Vgl. BFH-Urt. v. 20.11.1969, IV R 22/68, BStBl 1970 II, S. 309
5) Vgl. Troll, M., Rechtzeitig schenken, Stuttgart-Degerloch 1971, S. 33

33. Steuerliche Behandlung vertraglicher Sonderabmachungen

aaa) Abgekürzte und verlängerte Leibrenten

Wird die betriebliche Veräußerungsrente in Form einer abgekürzten oder einer verlängerten Leibrente vereinbart,[1] zeigt sich in der steuerlichen Behandlung grundsätzlich keine Abweichung gegenüber den bisherigen Ausführungen.

Eine a b g e k ü r z t e Leibrente mit einer Laufzeit bis zu zehn Jahren ist wie Raten zu behandeln, da hier keine Rente im eigentlichen Sinn vorliegt[2] und die Gründe, die die Rechtsprechung bewogen haben, eine Gewinnverwirklichung bei laufenden Bezügen nicht zu erzwingen (mangelnde Verfügung über das Entgelt, Ungewißheit über die Gesamtsumme der Bezüge), hier so wenig ins Gewicht fallen wie bei gewöhnlichen Ratenzahlungen.[3] Daraus folgt, daß der Veräußerungsgewinn sofort versteuert werden muß.

Wegen der Zweifelhaftigkeit, ob die Höchstlaufzeit (einer mindestens zehnjährigen) abgekürzten Leibrente überhaupt erreicht wird, ist nach Herrmann-Heuer bei Entscheidung für die Sofortversteuerung der gemäß der Lebenserwartung des Berechtigten versicherungsmathematisch errechnete Barwert als Veräußerungserlös anzusetzen, wenn dieser Wert niedriger ist als der finanzmathematische Barwert, der der Höchstlaufzeit entspricht.[4] Über den niedrigeren Wert hinausgehende Zahlungen sollen dann nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb bilden.[5]

---

1) Vgl. S. 11 u. 12 der Arbeit
2) Vgl. BFH-Urt. v. 7.8.1959, VI 284/58 U, BStBl 1959 III, S. 463; Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 20 zu §§ 22, 23 EStG
3) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG; Dagegen bejahen Jansen/Wrede, a.a.O., S. 98/99, auch in diesem Fall die aufgeschobene Besteuerung, obwohl sie keine Rente i.S. des Rentenbegriffs annehmen. Sie begründen ihre Auffassung damit, daß die Vorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung für alle laufenden Bezüge mit betrieblichem Charakter gleichmäßig gelten und somit auch für solche mit einer Höchstlaufzeit von zehn Jahren; Meyer, W., Richter, H., Betriebsveräußerung in Raten, in: NWB, Fach 3, S. 2913 - 2918, hier S. 2917, nehmen eine Leibrente an mit Besteuerung nach Übersteigen des Kapitalkontos, weil nach ihrer Ansicht der Wagnischarakter auch dann noch gegeben ist, wenn bei der Gestaltung des Veräußerungsvertrages der Zeitablauf in den Vordergrund gestellt wird.
4) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG
5) Dies., a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG

Eine derartige Handhabung würde m.E. eine ungerechtfertigte Benachteiligung gegenüber der normalen Leibrente bedeuten. Es ist nicht einzusehen, warum bei einer normalen Leibrente auch nach Überleben der zum Veräußerungszeitpunkt gegebenen statistischen Lebenserwartung die Einnahmen nur mit dem Ertragsanteil versteuert werden, während bei einer abgekürzten Leibrente die Einnahmen voll steuerpflichtig sind.

Beispiel:

Statistische Lebenserwartung des Veräußerers zum Veräußerungszeitpunkt: 10 Jahre;
versicherungsmathematischer Barwert der Rente mit einem Jahresbetrag von DM 20.000.- bei Nachschüssigkeit und einem Zinssatz von 7 %: DM 140.472.-;
finanzmathematischer Barwert gemäß einer Höchstlaufzeit von 12 Jahren: DM 158.854.-;

Nutzt der Veräußerer das lt. Herrmann-Heuer zu gewährende Wahlrecht und versteuert er deshalb einen um (158.854.- ./. 140.472.- =) DM 18.382.- geringeren Veräußerungsgewinn, so soll er bei einer abgekürzten Leibrente, die tatsächlich 12 Jahre läuft, im 11. und 12. Jahr der Laufzeit je DM 20.000.- nachträgliche gewerbliche Einkünfte beziehen, während er bei Vereinbarung einer normalen Leibrente in diesen beiden Jahren nur den Ertragsanteil von (bei einem angenommenen Lebensalter von 72 Jahren zum Veräußerungszeitpunkt) 14 % aus DM 20.000.- = DM 2.800.- nach § 22 Ziff. 1a EStG zu versteuern hat.

Eine v e r l ä n g e r t e Leibrente ist auch dann nicht wie Kaufpreisraten zu behandeln, wenn Mindestlaufzeit und nach dem Lebensalter des Berechtigten geschätzte Laufzeit zehn Jahre nicht übersteigen.[1] Denn die Schätzung der Laufzeit kann sich als zu niedrig erweisen.[2] Es ist also ein Wagnischarakter der Zahlungen gegeben, der gegenüber dem Zeitablauf in den Vordergrund zu stellen ist.

Wird der Veräußerungsgewinn sofort versteuert, sollen nach Herrmann-Heuer ähnlich der Behandlung der abgekürzten Leibrente der niedrigere Wert aus den beiden Beträgen: versicherungsmathematischer Barwert gemäß der Lebenserwartung und finanzmathematischer Barwert ge-

---

1) Vgl. RFH-Urt. v. 19.2.1936, VI A 903/34, RStBl 1936, S. 768
2) Vgl. RFH-Urt. v. 19.2.1936, a.a.O., Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG

mäß der Mindestlaufzeit, als Veräußerungserlös angesetzt und ggf. zufließende Mehrleistungen als nachträgliche gewerbliche Einkünfte versteuert werden.[1)]

M.E. sind grundsätzlich zwei Fälle zu unterscheiden: Der niedrigere Wert kann angesetzt werden, wenn die M i n d e s t l a u f z e i t k ü r z e r als die Lebenserwartung ist. Dem steuerlichen Vorteil eines geringeren Veräußerungsgewinns steht dann andererseits das Risiko (quasi als Ausgleich) gegenüber, daß nach Überleben der Mindestlaufzeit nachträgliche gewerbliche Einkünfte entstehen. Allerdings sollte man dann erwägen, diese nachträglichen Einkünfte nur solange anzusetzen, bis die zum Veräußerungszeitpunkt geschätzte Lebenserwartung erreicht ist, weil sich ab dem Ende dieser geschätzten Zeit für weitere Rentenzahlungen eine volle Steuerpflicht - statt einer Versteuerung des Ertragsanteils - nicht mehr stichhaltig begründen läßt. Denn der Vorteil des niedrigeren Veräußerungsgewinns ist durch die Nachversteuerung bis zum Erleben der ursprünglich geschätzten Lebenserwartung bereits "wettgemacht", so daß für weitere Zuflüsse eine Besteuerung mit dem Ertragsanteil nur recht und billig sein kann.

Beispiel:

Statistische Lebenserwartung des Veräußerers zum Veräußerungszeitpunkt: 12 Jahre;
versicherungsmathematischer Barwert der Rente bei einem Jahresbetrag von DM 20.000.-, bei Nachschüssigkeit sowie einem Zinssatz von 7 %: DM 158.854.-;
finanzmathematischer Barwert gemäß einer Mindeslaufzeit von 10 Jahren: DM 140.472.-;

Nutzt der Veräußerer das lt. Herrmann-Heuer zu gewährende Wahlrecht und versteuert er damit einen um (158.854.- ./. 140.472.- =) DM 18.382.- geringeren Veräußerungsgewinn, so hat er im 11. und 12. Jahr der Laufzeit je DM 20.000.- nachträgliche gewerbliche Einkünfte der Einkommensteuer zu unterwerfen. Lebt er länger als 12 Jahre, so dürfen weitere Einkünfte m.E. nur mit dem Ertragsanteil gem. § 22 Ziff. 1a EStG entsprechend seinem Lebensalter zum Veräußerungszeitpunkt besteuert werden. Denn der Vorteil des niedrigeren Veräußerungsgewinns gegenüber einer normalen Leibrente wurde durch die Nachversteuerung von insgesamt DM 40.000.- im 11. und 12. Jahr der Laufzeit ausgeglichen und ab dem 13. Jahr der Laufzeit fallen auch bei einer normalen Leibrente trotz des nach einer Rentenlaufzeit von 12 Jahren (zu niedrig) bemessenen Veräußerungsgewinns keine gewerblichen, sondern sonstige Einkünfte nach § 22 Ziff. 1a EStG bis zum Tode des Berechtigten an.

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG

Ist die Mindestlaufzeit länger als die durchschnittliche Lebenserwartung, muß m.E. die längere Zeit zur Barwertermittlung herangezogen werden. Denn die Rente ist, auch wenn der Rentenberechtigte vorher verstirbt, bis zum Ablauf der Mindestlaufzeit weiterzuzahlen. Es besteht also kein Risiko eines Einnahmenausfalls durch den vorzeitigen Tod des Rentenberechtigten.

bbb) Veräußerung gegen festen Kaufpreis und Kaufpreisrente

Wählt der Unternehmer die Sofortversteuerung, sind der Veräußerungsgewinn (Summe aus festem Kaufpreis und Rentenbarwert abzüglich Buchkapital und Veräußerungskosten) nach §§ 16, 34 EStG begünstigt und die Rentenzahlungen mit ihrem Ertragsanteil nach § 22 EStG steuerpflichtig.

Bei der Entscheidung zugunsten der nachträglichen Versteuerung bestehen grundsätzlich dieselben Regeln, wie sie zur Besteuerung der Raten nach einer geleisteten Anzahlung dargelegt wurden.[1] Die Komplikationen, die aus einer Verallgemeinerung des BFH-Urteils v. 20.8.1970, a.a.O., resultieren, treten bei teilweiser Vereinbarung einer Rente ebenso ein wie bei einer ausschließlichen Begleichung des Kaufpreises in Rentenform.

ccc) Wertsicherungsklauseln

Erhöhungen der Rente aufgrund einer Wertsicherungsklausel führen bei einer Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns m.E. lediglich zu den in Abschn. 167 Abs. 6 EStR niedergelegten Konsequenzen, da das Rentenstammrecht Privatvermögen ist. Gemäß diesem Richtlinienabschnitt ist der prozentual gleichbleibende Ertragsanteil nunmehr von dem höheren Rentenbetrag zu errechnen.

Die nachträgliche Versteuerung der Rente bewirkt, daß durch die Erhöhungen entsprechend der Wertsicherungsklausel das Buchkapital schneller überschritten wird (frühere Steuerpflicht) und/oder die nachträglichen gewerblichen Einkünfte steigen. Unter Anwendung der Besteuerungsmethode des BFH-Urteils v. 20.8.1970,

---

1) Vgl. S. 43 ff. der Arbeit

a.a.O., wäre die Aufteilung der Zahlungen in Zins und Tilgung nach Maßgabe der erhöhten Rentenbeträge vorzunehmen.

Der BFH[1] betont, daß insbesondere die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel zum Schutze vor steigenden Lebenshaltungskosten keinen höheren Rechnungszinsfuß als 5,5 v.H. rechtfertigt. Zur Begründung führt er an, ein höherer Rechnungszinsfuß entsprechend dem allgemeinen Kapitalzinsniveau sei eine Folge des anhaltenden Kaufkraftschwundes der Währung, von dem ein durch die Klausel geschützter Gläubiger nicht betroffen wird und dessen Berücksichtigung deshalb vom Schuldner nicht verlangt wird. Außerdem sei auch bei Anwendung des § 6 EStG im Regelfall von den allgemeinen Vorschriften des BewG, die für die Kapitalwertberechnung 5,5 % vorsehen, auszugehen.

Kann der Unternehmer jedoch nachweisen, daß die Vertragsparteien eine höhere Verzinsung vereinbarten, so muß dies m.E. Berücksichtigung finden. Beispielsweise muß die Verrentung des Veräußerungspreises (Buchkapital plus stille Reserven minus Veräußerungskosten) entsprechend der Lebenserwartung unter Kalkulierung einer höheren Verzinsung als 5,5 % auch dann zur Anerkennung des höheren Zinses führen, wenn zusätzlich eine Wertsicherungsklausel vereinbart wurde.

44. Wegfall der Rente

aaa) - durch Tod des Berechtigten

(1) Bei Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns:
Wird der das betriebliche Reinvermögen übersteigende Betrag des Rentenbarwerts nach §§ 16, 34 EStG versteuert, kann sich eine hohe steuerliche Belastung ergeben, obwohl wegen des frühzeitigen Todes des Berechtigten der Wert des Rentenstammrechts durch die Zahlungen nicht erreicht wird.

Littmann erwägt deshalb die Möglichkeit, das Rentenstammrecht als ein der AfA nach §§ 7 bzw. 9 Abs. 1 Ziff. 7 EStG unterliegendes Recht anzusehen und deshalb den Rest des noch nicht verbrauchten Stammrechts, sofern man es zum Privatvermögen zählt - und hierzu gehört es m.E. aus denselben Gründen wie die Kauf-

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 20.11.1969, IV R 22/68, BStBl 1970 II, S. 309

preisforderung bei Raten - im Todesjahr des Berechtigten als Werbungskosten abzuziehen.[1] Er betont aber gleichzeitig, daß im Rahmen des § 22 EStG eine derartige Handhabung bisher nicht zugestanden wurde. Eine weitere Möglichkeit wäre nach seiner Ansicht, in dem Wertloswerden des Rentenstammrechts nachträglich - umgekehrt entsprechend § 24 Ziff. 2 EStG - einen Verlust aus Gewerbebetrieb zu erblicken.

In einer Kommentierung zum BFH-Urteil v. 17.8.1967, a.a.O.,[2] nimmt Littmann[3] zum nachträglichen Abzug des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 Stellung, wenn

- die Veräußerung gegen festen Kaufpreis und laufende Bezüge erfolgt,
- hierbei die Anzahlung in Höhe des Betrages, um den sie das Buchkapital übersteigt, sofort versteuert wird und
- die Rentenzahlungen als nachträgliche gewerbliche Einkünfte erfaßt werden.[4]

Nach seiner Ansicht kann der ursprünglich nicht gewährte Freibetrag auch nicht rückwirkend berücksichtigt werden, wenn die Rentenzahlung vorzeitig wegfällt und dadurch der gesamte Veräußerungsgewinn[5] unter DM 100.000.- sinkt. Denn die einmal eingetretene und durchgeführte Besteuerung werde durch diesen Umstand nicht mehr berührt.

Eine Anmerkung zum gleichen Urteil[6] bestätigt ebenfalls, daß die Unsicherheit des Rentenrechts bei dessen Bewertung so gut wie möglich einkalkuliert wurde und somit der Veräußerungsgewinn ein für allemal feststeht. Sie endet jedoch mit den Sätzen:

---

1) Vgl. Littmann, a.a.O., Betriebsveräußerungen ....., a.a.O., A.III.4
2) Vgl. S. 44 der Arbeit und Fußn. 2 auf dieser Seite
3) Vgl. Littmann, Erläuterungen zu Entscheidungen des BFH in Einkommen- und Körperschaftsteuersachen, in: KStR, Abt. 10b, Urt. Nr. 597 auf S. 596
4) Vgl. hierzu für Raten Fall (2), 3. Abschn. auf S. 44 der Arbeit
5) Er ergibt sich aus: Anzahlung + Rentenbarwert ./. Buchkapital (./. Veräußerungskosten).
6) Vgl. o.V., Anm., in: DStR 1968, S. 96

"Ob eine solche Beurteilung allerdings auch innerlich gerechtfertigt ist, könnte zweifelhaft sein. Man kann die Bemessung des Rentenrechts auch lediglich als eine Hilfslösung ansehen, die richtigzustellen ist, sobald sich herausstellt, was das Rentenrecht tatsächlich wert war."

Nach Herrmann-Heuer gehört der Anspruch auf die laufenden Bezüge vom Zeitpunkt der Veräußerung an zum Privatvermögen,[1] so daß sich seine Abwicklung - wenn die Sofortversteuerung anläßlich einer Veräußerung gegen Leibrente gewählt wurde - bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht mehr auswirkt. Bei einer Veräußerung gegen einen gemischten Kaufpreis (Anzahlung + Rente) und einer Entscheidung für die nachträgliche Versteuerung vertritt der Kommentar im Gegensatz zu Littmann und der Anmerkung in DStR 1968 die Meinung, daß der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG im Wege einer Berichtigungsveranlagung gem. § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG abgezogen werden kann, wenn sich wegen vorzeitigen Wegfalls der laufenden Bezüge herausstellt, daß der gesamte Veräußerungsgewinn (Anzahlung plus Rentenbarwert minus Buchkapital) nicht, wie zunächst geschätzt, mindestens DM 100.000.- beträgt.

Verlustabzug und Freibetragsgewährung werfen somit Probleme auf, die klar hervortreten, wenn man die Meinungen der Kommentatoren am Fall der Veräußerung gegen Leibrente mit sofortiger Versteuerung des Veräußerungsgewinns aufzeigt.

Bejaht man mit Littmann einen nachträglichen Verlust aus Gewerbebetrieb (was zugleich bedeutet, daß man die Möglichkeit verneint, den Einkommensteuerbescheid des Veräußerungsjahres entsprechend dem tatsächlichen Veräußerungsgewinn zu berichtigen), so kann man daraus nicht herleiten, daß er auch den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG nachträglich gewähren will. Folgt man Herrmann-Heuer, bleibt offen, ob sie auch dann eine Berichtigung nach § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG fordern würden, wenn sich bei Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns herausstellt, daß der Rentenbarwert und damit der versteuerte (Veräußerungs-) Gewinn zu hoch geschätzt wurde. Die Berichtigung würde bedeuten, daß nunmehr der richtige steuerpflichti-

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 84 zu § 16 EStG

ge Veräußerungsgewinn - ggf. unter Berücksichtigung des vorher nicht gewährten Freibetrages nach § 16 Abs. 4 EStG - gemäß dem Barwert der tatsächlich erhaltenen Rentenzahlungen angesetzt wird. Es würde sogar ein Verlust aus Gewerbebetrieb entstehen, wenn der Barwert der zugeflossenen Rentenzahlungen unter dem Buchwert des Kapitalkontos bleibt, der auch nach § 10d EStG nachträglich in den der Veräußerung folgenden Veranlagungszeiträumen abzugsfähig wäre.

Die verschiedenen Auffassungen von Littmann und Herrmann-Heuer seien - ausgehend von der Frage der Freibetragsgewährung im BFH - Urteil v. 17.8.1967, a.a.O.,[1] - anhand einiger Beispiele erläutert.

Beispiel 1: Gewährung des Freibetrages nach § 16 Abs. 4 EStG entsprechend dem tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn; nachträgliche Versteuerung der Rentenzahlungen bei gemischtem Kaufpreis

Buchkapital DM 100.000.-;
Anzahlung DM 120.000.-;
geschätzter Barwert der Rente im Veräußerungszeitpunkt DM 80.000.-;
Barwert der dem Berechtigten (bis zu seinem Tod) tatsächlich zugeflossenen Rentenzahlungen DM 70.000.-;

Im Veräußerungsjahr wird zunächst kein Freibetrag gewährt, da die Differenz zwischen Anzahlung plus Rentenbarwert und dem Buchkapital DM 100.000.- beträgt. Der sofort steuerpflichtige Veräußerungsgewinn beläuft sich dementsprechend auf (120.000.- ./. 100.000.- =) DM 20.000.-.

Nach Littmann wird, auch wenn der richtige Barwert (DM 70.000.-) niedriger als DM 80.000.- ist, kein Freibetrag durch eine Berichtigung des ESt-Bescheides des Veräußerungsjahres abgezogen. Nach Herrmann-Heuer wird, da der gesamte Veräußerungsgewinn tatsächlich nur (120.000.- + 70.000.- ./. 100.000.- =) DM 90.000.- beträgt, der sofort steuerpflichtige Veräußerungsgewinn auf (20.000.- ./. 10.000.- Freibetrag =) DM 10.000.- verringert und der ESt-Bescheid des Veräußerungsjahres entsprechend berichtigt.

Beispiel 2: Sofortversteuerung bei Veräußerung gegen Leibrente

Buchkapital DM 100.000.-;
Zinssatz 7 %;
geschätzter Barwert der nachschüssigen Rente bei einer Lebenserwartung von 10 Jahren und einem Jahresbetrag von DM 30.000.- = DM 210.708.-;
Restbarwert der Rente zum Zeitpunkt ihres Fortfalls = DM 161.679.- (basierend auf einer Rest-Lebenserwartung von 7 Jahren);

---

1) Vgl. S. 44 der Arbeit und Fußn. 2 auf dieser Seite

erhaltene Rentenzahlungen = 5 x 30.000.-;
Barwert dieser Zahlungen zum Veräußerungszeitpunkt = DM 123.006.-.

Nach Littmann entsteht im Jahr des Fortfalls der Rente ein Verlust von DM 161.679.-. Eine Erhöhung dieses Verlustes um den ursprünglich nicht gewährten Freibetrag von DM 20.000.- erwägt er nicht.
Wendet man die Auffassung von Herrmann-Heuer analog an, ist der ESt-Bescheid des Veräußerungsjahres wegen der Verminderung des Veräußerungsgewinns von ursprünglich DM 110.708.- auf (123.006.- ./. 100.000.- ./. 20.000.- Freibetrag =) DM 3.006.- zu berichtigen.

Beispiel 3: Sofortversteuerung bei Veräußerung gegen Leibrente; Verlustabzug nach § 10d EStG

Buchkapital DM 100.000.-;
Zinssatz 7 %;
geschätzter Barwert der Rente wie im Beispiel 2 = DM 210.708.-;
Barwert der erhaltenen 3 Jahresbeträge zum Veräußerungszeitpunkt = DM 78.729.-;
Restbarwert der Rente im Zeitpunkt ihres Fortfalls = DM 179.139.- (basierend auf einer Lebenserwartung von rd. 8 Jahren).

Nach Littmann entsteht im Jahr des Fortfalls der Rente ein Verlust von DM 179.139.-.
Würde man eine Berichtigung nach § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG bejahen, müßte der ESt-Bescheid des Veräußerungsjahres berichtigt werden unter Abzug eines Verlustes von (100.000.- ./. 78.729.- =) DM 21.271.- (statt eines ursprünglichen Veräußerungsgewinns von DM 110.708.-). Soweit der Verlust im Veräußerungsjahr nicht mit anderen Einkünften ausgleichbar ist, müßte auch der Bescheid des folgenden Jahres (bzw. die Bescheide der folgenden Jahre) wegen des Verlustabzuges nach § 10d EStG berichtigt werden.

M.E. kann der geschätzte Veräußerungsgewinn nicht aufgrund späterer vollkommener Information berichtigt werden. Der Hinweis auf das ähnliche Problem bei der Frage der AfA, wenn die Rentenverpflichtung als Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes vorzeitig wegfällt,[1] erscheint gerechtfertigt. Andererseits kann aber nach derzeitiger Rechtslage auch der zum Privatvermögen zählende Restwert des Rentenstammrechts nicht als Verlust im Jahr des Fortfalls der Rente abgezogen werden, weil das Stammrecht nicht zu den abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern gezählt wird. Leider fehlt eine Stellungnahme der Finanzverwaltung zur Frage der Auswirkung

---

1) Vgl. die Anmerkung zum BFH-Urt. v. 17.8.1967, a.a.O., in: DStR 1968, S. 96, mit Hinweis auf das einschlägige BFH-Urt. v. 11.8.1967, VI R 80/66, BStBl 1967 III, S. 699, wonach die ursprünglichen Anschaffungskosten unverändert bleiben, wenn die als Gegenleistung zu zahlende Rente vorzeitig wegfällt.

von Fehlschätzungen. Insbesondere fehlt eine Aussage über dieses Problem in dem einheitlichen Ländererlaß zur Gewährung des Wahlrechts zwischen Sofortversteuerung und nachträglicher Versteuerung.

(2) Bei nachträglicher Versteuerung des Veräußerungsgewinns:
Versteuert der Unternehmer die Rente erst nach Verrechnung mit dem Betriebsvermögen, ergeben sich dieselben Folgen wie bei dem Ausfall von Kaufpreisraten.[1] Die Möglichkeit einer nachträglichen Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG bei vorzeitigem Wegfall der Rente anläßlich der Veräußerung gegen einen gemischten Kaufpreis wurde im vorigen Abschnitt erörtert und verneint. Die Besteuerungsmethode des BFH-Urteils v. 20.8.1970, a.a.O., würde - wie bereits erläutert - dazu führen, daß nur die Tilgungsbeträge mit dem Buchkapital verrechnet werden. Daher kann nach dieser Methode ein nachträglicher gewerblicher Verlust nur in Höhe der Differenz: Buchkapital minus erhaltene Tilgungsanteile der Rente entstehen.[2]

bbb) - durch Abfindung

Wird der Rentenanspruch durch eine Abfindungszahlung abgelöst, ist bei Sofortversteuerung die Ablösung steuerlich ohne Bedeutung, da die Zahlung auf den Kapitalanteil entfällt.[3] Es findet eine Vermögensumschichtung in der Privatsphäre statt. Bei nachträglicher Versteuerung ist die Zahlung voll steuerpflichtig, wenn und soweit das Buchkapital überschritten ist.[4]

bb) Betriebliche Versorgungsrente

11. Charakter der Rente

Eine betriebliche Versorgungsrente ist gegeben, "wenn die Rentenzahlung nicht das Entgelt für veräußerte Wirtschaftsgüter, sondern eine Vergütung für die dem Betriebe erbrachten Leistungen darstellt, oder wenn

---

1) Vgl. S. 38 der Arbeit
2) Ebd.
3) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 105, 184
4) Vgl. S. 40 ff. der Arbeit

die Rente auf ähnlichen betrieblichen Erwägungen beruht."[1] Sie steht zwar auch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der erbrachten Leistung und ist ihrem Wesen nach Gegenleistung,[2] ist aber weniger nach dem Wert des hingegebenen Betriebes als nach den Versorgungsbedürfnissen des Rentenberechtigten unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Rentenverpflichteten bemessen.[3] Die Rente ist entsprechend dem erreichten Alter und der Verhältnisse des Empfängers ein Recht, das seinem Zwecke nach der Pension an einen Arbeitnehmer gleicht.[4]

Für die Prüfung, ob eine betriebliche Versorgungsrente vorliegt, "sind die vertraglichen Abmachungen und die sonstigen Umstände des einzelnen Falles entscheidend."[5] Einerseits spricht gerade die Tatsache für eine Versorgungsrente, daß sich die Parteien der objektiven Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung bewußt sind,[6] andererseits spricht jedoch trotz behaupteter Unausgewogenheit seitens der Vertragsparteien der Anschein der objektiven Gleichwertigkeit gegen eine Versorgungsrente, wenn der Verkehrswert des übertragenen Betriebes hoch ist. Denn dann ist der Versorgungscharakter zweifelhaft. Es besteht vielmehr eine hohe Wahrscheinlichkeit, daß die Parteien kaufmännische Überlegungen in den Vordergrund gestellt haben.[7]

Aus diesen Ausführungen ist zu ersehen, daß die Versorgungsrente bei der Veräußerung von Einzelunternehmen sehr selten ist.[8] Sie kommt praktisch nur dann vor, wenn der Wert des Betriebes gering ist, weitgehend auf der persönlichen Arbeitsleistung des bisherigen Inhabers beruht[9] (z.B. Reisebüro[10]) und die Versorgungsbezüge denen eines früheren Angestellten unter denselben Umständen gleichen.[11]

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 23.1.1964, IV 8/62 U, BStBl 1964 III, S. 422
2) Vgl. BFH-Urt. v. 30.7.1959, IV 265/58 U, BStBl 1959 III, S. 406
3) Vgl. BFH-Urt. v. 23.1.1964, a.a.O.
4) Vgl. Grieger, R., Anm. zum BFH-Urt. v. 7.12.1966, VI 266/65 (BStBl 1967 III, S. 306), in: BB 1967, S. 572
5) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 124
6) Vgl. BFH-Urt. v. 5.3.1964, IV 417/62, HFR 1964, S. 416
7) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 124
8) Dies., a.a.O., S. 124 u. 125
9) Dies., a.a.O., S. 125
10) Vgl. BFH-Urt. v. 7.12.1966, a.a.O.
11) Vgl. RFH-Urt. v. 12.10.1938, VI 629/38, RStBl 1939, S. 122; BFH-Urt. v. 23.11.1967, IV 126/65, BStBl 1968 II, S. 266

Bei Vereinbarung der Rente besteht auch die Möglichkeit, das auf dem Kapitalkonto ausgewiesene Guthaben durch eine einmalige Barzahlung abzulösen und dem Veräußerer zusätzlich Versorgungsbezüge zu leisten.[1] Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils v. 23.1.1964, a.a.O., wächst aber die Wahrscheinlichkeit für das Vorliegen einer Veräußerungsrente auch mit dem Anteil des festen Kaufpreises am Gesamtkaufpreis. Man wird m.E. Jansen/Wrede zustimmen müssen, wenn sie im Falle einer Sofortzahlung, die das Kapitalkonto übersteigt, eine Veräußerungsrente annehmen, da dann das Veräußerungselement so stark in den Vordergrund tritt, "daß man einerseits die Leistungen des Erwerbers als ein einheitliches Ganzes ansehen muß und daß andererseits die als Versorgung gedachte Rente wohl nicht mehr den Hauptzweck des Übertragungsvertrages darstellt."[2]

22. Besteuerung

Die Rentenzahlungen bilden, da sie wirtschaftlich mit dem Betrieb bzw. den früheren betrieblichen Einkünften zusammenhängen, grundsätzlich nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §§ 15, 24 EStG.[3] Die Besteuerung nach § 22 EStG (Ertragsanteil) ist wegen des subsidiären Charakters dieser Vorschrift[4] auf solche Renten nicht anwendbar.[5]

Umstritten ist die Frage, ob die betriebliche Versorgungsrente, wenn das Buchkapital nicht durch eine Abfindung abgegolten wird, sofort oder erst nach Übersteigen des Kapitalkontos des übertragenen Betriebes zu versteuern ist.

Jansen/Wrede vertreten die Auffassung, daß nach dem Grundsatz, eine einzelne Rente steuerlich einheitlich zu behandeln, eine Aufspaltung in einen Veräußerungsteil und einen Versorgungsteil nicht zulässig ist. Außerdem, so betonen sie, wäre der Aufteilungsmaßstab: Buchkapi-

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 126
2) Dies., a.a.O., S. 139
3) Vgl. Sauerland, H., Rentenbesteuerung, 6. Aufl., Achim/Bremen 1968, S. 93; BFH-Urt. v. 10.10.1963, VI 322/323/61 U, BStBl 1963 III, S. 592
4) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 133
5) Vgl. Sauerland, a.a.O., S. 93

tal = Veräußerungsteil, Restzahlungen = Versorgungsteil, ohnehin fragwürdig, weil nicht einzusehen ist, warum die Rente nicht auch ggf. Gegenleistung für die stillen Reserven und den Geschäftswert sein soll.[1] Littmann verweist auf die RFH- und BFH-Rechtsprechung[2] und betont, daß im Urteil v. 10.10.1963, a.a.O., der Hinweis enthalten ist, die Rente sei einheitlich für den Berechtigten (volle Steuerpflicht ohne Verrechnung mit dem Kapitalkonto) und den Verpflichteten (voller Abzug als Betriebsausgabe) zu behandeln.[3]
Ebenso befürworten Herrmann-Heuer die sofortige Steuerpflicht.[4] Sie verweisen auf Grieger[5], der der Ansicht ist, daß die Versorgungsrente nicht entscheidend mit der Übertragung bestimmter Wirtschaftsgüter in Zusammenhang gebracht werden kann, sondern weitgehend und im einzelnen nicht abgrenzbar auf anderen Erwägungen beruht.

Die Finanzverwaltung hingegen hält die für den Berechtigten günstigere Besteuerung der Zahlungen nach Übersteigen des Buchkapitals für richtig.[6] M.E. kann dieser Ansicht nicht beigetreten werden, da eine solche Besteuerung dem Charakter der Versorgungsrente widerspricht, wenngleich die Unterscheidung nach Versorgungs- und Entgeltselementen der Rente oft schwierig ist.[7]

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 133/134
2) Vgl. RFH-Urt. v. 7.5.1941, VI 91/40, RStBl 1941, S. 553; BFH-Urt. v. 15.1.1963, I 238/60 U, BStBl 1963 III, S. 237; v. 10.10.1963, a.a.O.
3) Vgl. Littmann, Betriebsveräußerungen gegen ...., a.a.O., Abschn. C, III
4) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 61 zu § 5 EStG, Stichwort Renten, Abschn. 5,c)
5) Vgl. Grieger, R., Ausgewählte Fragen der Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, in: Steuerberater-Jahrbuch 1966/67, Köln 1967, S. 159 - 196, hier S. 179
6) Vgl. Einkommensteuerkartei, hrsg. von den Oberfinanzdirektionen München und Nürnberg, 2. Aufl., 19. Erg. v. 24.2./16.3.1966, § 22 Ziff. 1, Karte 1, I.3.b);
Im selben Sinn zwei Autoren, die Angehörige der Finanzverwaltung sind: Fella, G., Kaufpreisraten und Renten aus einkommensteuerlicher Sicht, in: StW 1969, S. 129 - 135, hier S. 133;
Spielberg, W., Einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in: StW 1969, S. 20 - 24, hier S. 22
7) Vgl. auch Grieger, Ausgewählte Fragen ....., a.a.O., S. 179

Wird das Buchkapital in bar abgefunden, sind die zusätzlichen Rentenbezüge zweifelsfrei voll steuerpflichtig als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine spätere Abfindung der Rente, die nicht mehr in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang steht, ist aus denselben Gründen, die für die Abfindung von Veräußerungsrenten gelten, nicht tarifbegünstigt.[1)]

3. Veräußerung gegen eine obligatorische Gewinnbeteiligung

aa) Berechnungsbasis der Gewinnanteile

Bereits der Veräußerungsvertrag muß bei einer Gewinnbeteiligung zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten Bestimmungen darüber enthalten, wie der Bilanzgewinn zu ermitteln ist.[2)] Da Handelsbilanzen für Einzelunternehmen kaum erstellt werden, ist für die Berechnung des Beteiligungsertrages in der Regel der Steuerbilanzgewinn zugrunde zu legen. Spielraum besteht dabei vor allem hinsichtlich der Berücksichtigung der AfA des abnutzbaren Anlagevermögens und der Kalkulation von Halb- und Fertigfabrikaten bzw. der Warenbewertung.

Mittelbach[3)] schlägt, ohne auf die vielfältigen Einzelfälle einzugehen, vor, zur Berechnung des aufzuteilenden Gewinns die letzten Buchwerte des Veräußerers in die Eröffnungsbilanz des Erwerbers einzusetzen. M.E. ist diese Ausgangsbasis notwendig, wenn der Erwerber die Buchwerte zur Errechnung des richtigen steuerlichen Gewinns um erworbene stille Reserven aufstocken mußte. Denn andernfalls müßte der Veräußerer einen Teil seines Veräußerungserlöses (der Gewinnanteile) in Form des durch die Verringerung der vom Erwerber aktivierten stillen Reserven verminderten steuerlichen Gewinns, der zwangsläufig auch einen niedrigeren Beteiligungsertrag

---

1) Felle, a.a.O., S. 133: Er wendet zur Ablehnung der Tarifbegünstigung das BFH-Urt. v. 4.11.1960, VI 106/59 U, BStBl 1960 III, S. 512, an (Ein Arbeitnehmer wählt statt einer Verrentung seines Versorgungsanspruchs gegenüber dem Arbeitgeber die Barabfindung). Die unmittelbare Anwendung ist m.E. zweifelhaft.

2) Vgl. Mittelbach, Geschäfts- und Praxisübertragungen, a.a.O., S. 273

3) Ders., a.a.O., S. 273

bedeuten würde, an den Erwerber abgeben. Zur Erläuterung diene folgendes Beispiel:

Buchkapital des Veräußerers = DM 200.000.-, aktivierte stille Reserven in solchen Waren, die am Schluß des ersten Wirtschaftsjahres nach dem Erwerb verkauft waren, DM 20.000.-. Um diesen Betrag mindert sich der steuerliche Gewinn des Erwerbers und in Relation dazu auch der Gewinnanteil des Veräußerers. Hätte der Erwerber zur Berechnung der Gewinnanteile den Buchwert der vom Veräußerer erworbenen Waren angesetzt, wäre der Warenrohgewinn um DM 20.000.- höher und damit auch der an den Veräußerer auszuschüttende Ertrag.

bb) Die Versteuerung des Veräußerungsgewinns

11. Nachträgliche Versteuerung

Bei Versteuerung der Bezüge nach Übersteigen des Buchkapitals ergeben sich grundsätzlich keine Unterschiede zur Leibrente. Zu beachten ist jedoch, daß anders als bei Renten und Raten die anteiligen Gewinne auch dann nachträgliche gewerbliche Einkünfte (§§ 15, 24 EStG) sind, wenn die zum Veräußerungszeitpunkt festgelegte Laufzeit der Beteiligung etwa nur drei Jahre beträgt.[1] Diese Besonderheit leuchtet ein, da auch bei solch kurzer Laufzeit ein Wagnis in bezug auf Fehlschätzungen vorliegt.

Die Methode des BFH-Urteils v. 20.8.1970, a.a.O., kann man auch für die Gewinnbeteiligung erwägen.[2] Ihre Anwendung ist m.E. jedoch nicht sinnvoll, da eine erzwungene Trennung der Gewinnanteile in Zins und Tilgung wirtschaftlich kaum zu rechtfertigen ist.

22. Zur Zulässigkeit der Sofortversteuerung

Im Schrifttum besteht Uneinigkeit darüber, ob das Wahlrecht der Sofortversteuerung angesichts gleicher Interessenlage auch für die

---

1) Vgl. Kobs, a.a.O., S. 76, 77; Mittelbach, Geschäfts- und Praxisübertragungen, a.a.O., S. 184, betont, daß bei Gewinnbeteiligungen die Zehn-Jahres-Frist nicht gilt.

2) Vgl. Richter, H., Anm. zum BFH-Urt. v. 20.8.1970, a.a.O., in: StRK, Anm., EinkStG § 4 Betr. Einn., R.1, S. 5 u. 6, hier S. 6

Gewinnbeteiligung gilt.[1] Kobs wendet kommentarlos die bisherige Rechtsprechung zur nachträglichen Versteuerung an, die er für richtig hält, weil ein Veräußerungsgewinn auch nicht annähernd genau festgestellt werden kann.[2] Desgleichen will Littmann das Wahlrecht wegen der starken Schwankungen von Gewinnen (und Umsätzen bei Umsatzbeteiligungen) auf die Leibrente beschränken.[3]

M.E. ist das Wahlrecht wegen der gleichen Interessenlage zu gewähren, auch wenn seine Ausübung allein schon durch die Gefahr zu hoch geschätzter Gewinne riskant ist. Zur Ermittlung des Veräußerungserlöses ist der Barwert der Beteiligung auf der Grundlage eines geschätzten durchschnittlichen Jahresertrags und eines angemessenen Zinssatzes (m.E. statt 5,5 % mindestens 7 %)zu errechnen.[4]

Umstritten ist dann allerdings, wie die tatsächlich zugeflossenen Beteiligungserträge in den späteren Veranlagungszeiträumen zu versteuern sind. Da keine Renten vorliegen, kommt eine Besteuerung mit dem Ertragsanteil (§ 22 Ziff. 1a EStG) nicht in Betracht. Jansen/Wrede wollen den in den laufenden Bezügen steckenden Zinsanteil als Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Ziff. 4 EStG ansetzen.[5] Dieser Absicht ist entgegenzuhalten, daß es sich um wiederkehrende Bezüge aus einer zum Privatvermögen gehörenden Ertragsbeteiligung handelt, die nur nach § 22 EStG zu steuerpflichtigen Einkünften führen können. Die Einordnung unter § 22 EStG bedeutet aber, daß die Erträge mit Zufluß grundsätzlich in voller Höhe steuerpflichtig sind. Eine derartige Handhabung kann im hier zu diskutierenden Fall nicht richtig sein. Denn der Barwert der Nutzungen war bereits als Ver-

---

1) Vgl. Seithel, R., Renten und sonstige wiederkehrende Leistungen im Einkommensteuerrecht - Zweiter Teil: Einkommensteuerliche Behandlung von Renten und sonstigen wiederkehrenden Leistungen im einzelnen, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R, D, Renten I.2., Abschn. B.III.2.a); Jansen/Wrede, a.a.O., S. 115; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG
2) Vgl. Kobs, a.a.O., S. 74, 77
3) Vgl. Littmann, Betriebsveräußerungen ....., a.a.O., Abschn. A.III.4
4) Vgl. Seithel, Renten ....., Zweiter Teil ....., a.a.O., Abschn. B.III.2.a
5) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 115

äußerungsgewinn steuerpflichtig nach §§ 16, 34 EStG. Dieser Gewinn würde durch die volle Erfassung der Zuflüsse, wenn auch verteilt auf mehrere Jahre, noch einmal versteuert werden. Seithel lehnt diese Doppelbesteuerung ab und schlägt eine andere, m.E. zutreffende Lösung vor,[1] die im folgenden Absatz dargelegt wird.

Aufgrund der Rechtsprechung des BFH sind private wiederkehrende Bezüge (außer Renten) bei kauf- oder darlehensähnlichen Verträgen erst nach Verrechnung mit der Gegenleistung steuerlich zu berücksichtigen.[2] Zunächst wurde die Verrechnung mit der Gegenleistung vom BFH allgemein zugelassen,[3] bis er schließlich die Einschränkung auf die genannten Verträge vornahm. Welche Fälle die Bezeichnung "kaufähnlich" (oder "darlehensähnlich") umfassen soll, klärte er dabei nicht. Weiterhin ist aus dem Urteil v. 16.9.1965, a.a.O., nicht eindeutig zu schliessen, ob die Verrechnung auch unterbleiben soll, wenn Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gepflogenheiten gegeneinander abgewogen worden sind. Jansen/Wrede entnehmen einer Urteilsanmerkung von Grieger[4], daß selbst bei dieser Sachlage die Verrechnung zu verneinen ist.[5] Seithel hingegen schreibt, was für kauf- und darlehensähnliche Vorgänge gilt, müsse für einen echten Kauf erst recht gelten.[6] Für diese Auslegung spricht auch, daß das BFH-Urteil v. 16.9.1965, a.a.O., den Sachverhalt des unentgeltlichen Erwerbs eines (landwirtschaftlichen) Betriebs zu würdigen hatte und von dieser Warte - der Unentgeltlichkeit - ausgehend betonte, zur besagten Verrechnung müßten die vertraglichen Vereinbarungen kauf- oder darlehensähnlich sein. Bei der Beurteilung eines entgeltlichen Erwerbs hätte er wohl eher die frühere Rechtsprechung beibehalten.[7]

---

1) Vgl. Seithel, Renten ....., Zweiter Teil ...., a.a.O., Abschn. B.III.2.a)
2) Vgl. BFH-Urt. v. 16.9.1965, IV 67/61 S, BStBl 1965 III, S. 706
3) Vgl. BFH-Urt. v. 28.6.1963, VI 321/61 U, BStBl 1963 III, S. 424; v. 27.5.1964, I 379/61 U, BStBl 1964 III, S. 475; v. 21.2.1964, IV 295/59, HFR 1964, S. 335
4) Vgl. Grieger, in: BB 1965, S. 1439
5) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 182
6) Vgl. Seithel, Renten ...., Zweiter Teil ....., a.a.O., Abschn. B.III.2.a). Einer Verrechnung stimmen ferner zu: Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 5 - 6 zu § 22 EStG; Rose, G., Betrieb und Steuer, Erstes Buch: Die Ertragsteuern, Wiesbaden 1969, S. 112
7) Vgl. die Urteile in Fußn. 3

Die Entscheidung, den Veräußerungsgewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, bewirkt nach Seithel,[1] daß die zugeflossenen Erträge gem. § 22 Ziff. 1 EStG erst dann erfaßt werden, wenn der bereits versteuerte Barwert überschritten wird. Eine andere Auffassung würde - wie bereits gezeigt wurde - die Ausdehnung des Wahlrechts auf Beteiligungen am Gewinn (bzw. am Umsatz) wegen einer Doppelbesteuerung sinnlos machen.

cc) Der Sonderfall der Gewinnbeteiligung aus Versorgungsgründen

Ebenso wie eine betriebliche Versorgungsrente ist auch eine Gewinnbeteiligung aus Versorgungsgründen denkbar.

"Allerdings deutet u.E. die Einräumung der Gewinn- oder Umsatzbeteiligung in stärkerem Maße als die Zusage einer Rente auf einen nach kaufmännischen Grundsätzen abgewogenen Veräußerungspreis hin, da die Vertragspartner bei einer solchen Vereinbarung wegen der Ungewißheit, ob in einem Jahr zum Lebensunterhalt verwendbare Bezüge überhaupt geleistet werden, in der Regel wohl nur sekundär eine Versorgung gewollt haben."[2]

Trotzdem ist der Versorgungszweck zu bejahen, wenn die Voraussetzungen hierfür[3] gegeben sind. Bei fest begrenzter (von der Lebensdauer des Berechtigten unabhängiger) Laufzeit kann jedoch m.E. eine Versorgungszusage nicht begründet werden. Die Besteuerung ergibt sich analog aus derjenigen der betrieblichen Versorgungsrente.

---

1) Vgl. Seithel, Renten ....., Zweiter Teil ....., a.a.O., Abschn. B.III.2.a)
2) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 141
3) Vgl. die Ausführungen zur betrieblichen Versorgungsrente

4. Schematische Zusammenfassung der Besteuerungsmethoden für die untersuchten Entgeltformen

Besteuerungsmethode / Entgeltform	Sofortversteuerung	nachträgliche Versteuerung nach bisher praktiziertem Recht	nachträgliche Versteuerung entsprechend den bisher nicht anzuwendenden Grundsätzen des BFH-Urteils v. 20.8.1970, s.a.O.
Kaufpreisraten	Der Zweck der Ratenzahlungen ist steuerlich ohne Bedeutung. steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn = Ratenbarwert ./. Buchkapital (./. Veräußerungskosten) Vergünstigungen: §§ 16, 34 EStG Die Zinsanteile sind Einkünfte aus Kapitalvermögen. Ein Ausfall der Ratenzahlungen führt zu steuerlich nicht abzugsfähigen Verlusten.	Die Raten müssen primär der Versorgung des Veräußerers dienen. Versteuerung der Ratenzahlungen als nachträgliche gewerbliche Einkünfte, sobald sie das Buchkapital übersteigen. keine steuerlichen Vergünstigungen keine gesonderte Besteuerung der Zinsanteile Ein Ausfall der Ratenzahlungen führt zu einem nachträglichen gewerblichen Verlust, solange diese Zahlungen das Buchkapital noch nicht erreicht haben. Höhe des Verlustes: Buchkapital ./. Summe der erhaltenen Ratenzahlungen; der Verlust ist im Entstehungsjahr mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. § 10d EStG ist nicht anwendbar.	Die Raten müssen primär der Versorgung des Veräußerers dienen. Versteuerung der in den Raten enthaltenen Tilgungsanteile als nachträgliche gewerbliche Einkünfte, sobald sie das Buchkapital übersteigen. keine steuerlichen Vergünstigungen Die Zinsanteile sind Einkünfte aus Kapitalvermögen. Ein Ausfall der Ratenzahlungen führt zu einem nachträglichen gewerblichen Verlust, solange die Tilgungsanteile der Zahlungen das Buchkapital noch nicht erreicht haben. Höhe des Verlustes: Buchkapital ./. Summe der erhaltenen Tilgungsanteile; der Verlust ist im Entstehungsjahr mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. § 10d EStG ist nicht anwendbar.
Veräußerungs-Leibrente	steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn = Rentenbarwert ./. Buchkapital (./. Veräußerungskosten) Vergünstigungen: §§ 16, 34 EStG Die laufenden Rentenzahlungen sind nach § 22 Ziff. 1a EStG mit ihrem Ertragsanteil zu versteuern. Wegfall der Rentenzahlungen: Behandlung analog des Ausfalls von Ratenzahlungen	Versteuerung der Rentenzahlungen als nachträgliche gewerbliche Einkünfte, sobald sie das Buchkapital übersteigen. keine steuerlichen Vergünstigungen keine gesonderte Besteuerung der Zinsanteile Wegfall der Rentenzahlungen: Behandlung analog des Ausfalls von Ratenzahlungen	Versteuerung der in den Rentenzahlungen enthaltenen Tilgungsanteile als nachträgliche gewerbliche Einkünfte, sobald sie das Buchkapital übersteigen. Berechnung der Tilgungsanteile: Entweder Differenz aus den versicherungsmathematischen Barwerten zu Beginn und am Ende eines Jahres oder Differenz aus Rentenzahlung ./. Ertragsanteil nach § 22 Ziff. 1a EStG keine steuerlichen Vergünstigungen Die entsprechend der Errechnung des Tilgungsanteils sich ergebenden Zinsanteile [= Differenz aus Rentenzahlung und Tilgungsanteil] sind sonstige Einkünfte nach § 22 Ziff. 1 EStG. Wegfall der Rentenzahlungen: Behandlung analog des Ausfalls von Ratenzahlungen
Versorgungs-Leibrente	Es entsteht kein Veräußerungsgewinn, der sofort versteuert werden könnte.	Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind die Rentenzahlungen nachträgliche gewerbliche Einkünfte, sobald sie das Buchkapital übersteigen. Nach Ansicht der Fachliteratur sind die Rentenzahlungen ohne Verrechnung mit dem Buchkapital ab der ersten Rentenzahlung nachträgliche gewerbliche Einkünfte.	Eine Aufspaltung in Zins und Tilgung widerspricht dem Zweck der betrieblichen Versorgungsrente, so daß eine getrennte Versteuerung der beiden Anteile entfällt.
Gewinnanteile als Veräußerungsentgelt	steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn = Barwert der Gewinnanteile ./. Buchkapital (./. Veräußerungskosten) Vergünstigungen: §§ 16, 34 EStG Die laufenden Gewinnausschüttungen sind nach § 22 Ziff. 1 EStG voll steuerpflichtig, sobald sie den zur Errechnung des Veräußerungsgewinns herangezogenen Barwert der Gewinnanteile übersteigen. Wegfall der Gewinnausschüttungen: Behandlung analog des Ausfalls von Ratenzahlungen	Versteuerung der Gewinnanteile als nachträgliche gewerbliche Einkünfte, sobald sie das Buchkapital übersteigen. keine steuerlichen Vergünstigungen keine gesonderte Besteuerung der Zinsanteile Wegfall der Gewinnausschüttungen: Behandlung analog des Ausfalls von Ratenzahlungen	Eine Aufspaltung in Zins und Tilgung widerspricht kaufmännischen Gepflogenheiten. Sie ist wirtschaftlich nicht sinnvoll und kommt deshalb m.E. auch steuerlich nicht in Betracht.
Gewinnbeteiligung aus Versorgungsgründen	Behandlung analog der Versorgungs-Leibrente	Behandlung analog der Versorgungs-Leibrente	Behandlung analog der Versorgungs-Leibrente

b) Vermögensteuer

1. Zur allgemeinen Behandlung einer Betriebsveräußerung im Bewertungs- und Vermögensteuergesetz

Wird ein Betrieb veräußert, so fällt eine wirtschaftliche Einheit (§ 2 Abs. 1, 2 BewG) des Betriebsvermögens i.S. der §§ 214 Ziff. 1 AO, 95 Abs. 1 BewG weg.[1] Folgt der Veräußerung unmittelbar ein Hauptfeststellungszeitpunkt nach § 21 Abs. 1 Ziff. 2 BewG, so kann zu diesem Zeitpunkt kein Einheitswert des gewerblichen Betriebes mehr festgestellt werden, da diese wirtschaftliche Einheit nicht mehr existiert. Auf die Feststellungszeitpunkte, die nicht Hauptfeststellungszeitpunkte sind, ist eine Wertfortschreibung gem. § 22 Abs. 1 Ziff. 1 BewG auf DM 0.- durchzuführen.

Die Verringerung (falls der Übertragende noch anderes Betriebsvermögen besitzt) bzw. der Fortfall der Vermögensart Betriebsvermögen (§ 18 Ziff. 3 BewG) wirkt sich auf das Gesamtvermögen i.S. der §§ 114 Abs. 1 BewG, 4 Abs. 1 VStG in unterschiedlicher Weise aus. Der Veräußerung des Betriebsvermögens steht der Anspruch auf Zahlung des Kaufpreises gegenüber, der in der Regel zum sonstigen Vermögen (§§ 18 Ziff. 4, 110 BewG) zählt. Zu einem auf die Veräußerung unmittelbar folgenden Hauptveranlagungszeitpunkt lt. § 12 Abs. 2 VStG wird der tatsächliche Bestand an (ggf. noch vorhandenem) Betriebsvermögen und sonstigem Vermögen errechnet. Zu einem auf die Veräußerung unmittelbar folgenden Neuveranlagungszeitpunkt (§ 13 Abs. 2 VStG) wird das Gesamtvermögen jedoch nur dann neu ermittelt, wenn die Wertgrenzen nach § 13 Abs. 1 Ziff. 1 VStG überschritten sind. Dementsprechend ist die Minderung des Anspruchs auf den Kaufpreis und damit ceteris paribus des Gesamtvermögens in den Jahren nach der Veräußerung nur für Hauptveranlagungszeitpunkte von Bedeutung, wenn zu den übrigen Zeitpunkten die Wertabweichungen zu gering sind.

Das Gesamtvermögen bildet seinerseits die Bemessungsgrundlage zur Vermögensteuerveranlagung gem. § 4 VStG, aus dem sich nach Abzug von Freibeträgen i.S. des § 6 VStG das steuerpflichtige Vermögen ergibt. Die Vermögensteuer hängt damit einmal von der Entwicklung des Gesamtvermögens ab, hinter der die Entscheidungen über Konsum und Investi-

---

1) Vgl. Abschn. 3 Abs. 3 VStR

tion - hier insbesondere der aus der Betriebsveräußerung stammenden Mittel - stehen, zum anderen wegen der oft erheblichen Unterschiede in der Bewertung der Kaufpreisansprüche von der Zusammensetzung des Gesamtvermögens und schließlich von den zu gewährenden persönlichen Freibeträgen.

2. Die Bewertung des Anspruchs auf den Kaufpreis

aa) Kaufpreisraten

Die in Raten zu begleichende Kaufpreisforderung ist zum Nennwert gem. § 12 Abs. 1 BewG anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände, insbesondere die Höhe des Zinssatzes, einen abweichenden Wert begründen. Dementsprechend ist für die Bewertung der Nennwert maßgebend, soweit die Verzinsung 3 % nicht unter- und 8 % nicht überschreitet (Abschn. 55, 56 VStR). Unverzinsliche Forderungen werden nach § 12 Abs. 3 BewG zu 5,5 % abgezinst. Wird eine Wertsicherungsklausel vereinbart, so ist sie zum Bewertungsstichtag nur dann zu berücksichtigen, wenn zu diesem Zeitpunkt die Werterhöhung bereits feststeht; d.h. die Erhöhung ist unbeachtlich, wenn am Stichtag der Zeitpunkt ihres Eintritts und ihr Umfang noch ungewiß sind.[1] Im Regelfall ist also die Erhöhung der Raten aufschiebend bedingt (§ 4 BewG), so daß sich die Änderung erst auf künftige Stichtage auswirkt, die der eingetretenen Nominalwertsteigerung folgen.[2]

bb) Renten

Leibrenten werden grundsätzlich nach § 14 BewG bewertet. Bei abgekürzten Leibrenten darf der nach § 14 Abs. 2 BewG zu berechnende Kapitalwert nicht überschritten werden. Das bedeutet, daß der entsprechend der Höchstlaufzeit finanzmathematisch mit einem Zinssatz von 5,5 % gem. § 13 Abs. 1 BewG errechnete Barwert nur zum Ansatz kommt, solange er niedriger ist als der Kapitalwert nach § 14 Abs. 1, 2 BewG.[3] Umgekehrt ist bei der verlängerten Leibrente der sich

---

1) Vgl. Rössler, R., Troll, M., Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 8. Aufl., Berlin und Frankfurt 1968, Anm. 8 zu § 104 BewG
2) Dies., a.a.O., Anm. 4 zu § 13 BewG u. Anm. 4 zu § 15 BewG
3) Dies., a.a.O., Anm. 4 zu § 14 BewG

nach § 13 Abs. 1 BewG errechnete Wert auch dann maßgebend, wenn er höher ist als der Wert gem. § 14 Abs. 1, 2 BewG.[1)]

Im Bewertungsrecht muß nach derzeitiger Rechtslage noch zwischen Kaufpreisraten und Zeitrenten unterschieden werden, abgestellt darauf, ob die Teilzahlungen primär Kapitalabzahlungen oder Versorgungsleistungen sind.[2)] Der nach § 12 Abs. 1 BewG ermittelte Wert von Raten ist jedoch gleich dem Wert einer Zeitrente nach § 13 Abs. 1 BewG.

cc) Obligatorische Gewinnbeteiligung

Der Jahreswert von Nutzungen aus Gewinnbeteiligungen ist gem. § 15 Abs. 3 BewG mit dem Betrag anzusetzen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Hierbei können die Grundsätze in Abschn. 78 VStR über die Ermittlung des Ertragshundertsatzes zur Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften sinngemäß Anwendung finden.[3)] Der BFH beanstandete eine derartige Berechnung nicht, betonte jedoch einschränkend, daß die früheren Nutzungen (Gewinne), sofern die Wirtschaftsverhältnisse konstant sind, einen Anhalt geben, aber nicht mehr.[4)] Andererseits darf grundsätzlich spätere bessere Erkenntnis nicht verwertet werden, d.h. nach dem Stichtag eingetretene Umstände wirken sich lediglich dann aus, wenn sie zu diesem Zeitpunkt voraussehbar waren.[5)] Zur Sicherung der Versorgung des Veräußerers besteht auch die Möglichkeit, einen bestimmten Mindestbetrag zu garantieren, der den Jahreswert bildet, wenn sich absehen läßt, daß der künftige durchschnittliche Jahreswert der anteiligen Gewinne nicht höher sein wird.[6)]

Der Kapitalwert der Gewinnbeteiligung ist das Produkt aus Jahreswert mal Vervielfältiger. Endet die Laufzeit der Beteiligung mit dem Tode einer natürlichen Person, ist der Vervielfältiger der Tabelle in § 14 Abs. 2 BewG zu entnehmen, ist sie zeitlich fest begrenzt, bemißt

---

1) Vgl. Rössler-Troll, a.a.O., Anm. 4 zu § 14 BewG
2) Dies., a.a.O., Anm. 2 zu § 13 BewG
3) Dies., a.a.O., Anm. 4 zu § 15 BewG
4) Vgl. BFH-Urt. v. 19.4.1962, III 163/59 U, BStBl 1962 III, S. 270
5) Vgl. BFH-Urt. v. 11.8.1961, III 369/58 S, BStBl 1961 III, S. 477
6) Vgl. FG Düsseldorf, Urt. v. 19.12.1961, III 8/59 Erb, EFG 1962, S. 404; Rössler-Troll, a.a.O., Anm. 4 zu § 15 BewG

sich der Faktor nach § 13 Abs. 1 BewG.

Gem. § 16 Abs. 1 BewG ist der Jahreswert von Nutzungen eines Wirtschaftsguts auf den achtzehnten Teil des Werts beschränkt, der sich nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes für das genutzte Wirtschaftsgut ergibt. Beschränkt sich die Gewinnbeteiligung auf einen Hundertsatz der Gesamtnutzung, so entspricht der Höchstbetrag einem Achtzehntel des gleichen Hundertsatzes vom steuerlichen Wert des Wirtschaftsgutes.[1)]

Die Ausdehnung der Begrenzung des Jahreswerts auf obligatorische Nutzungsrechte war lange umstritten, bis sie der BFH schließlich grundsätzlich bejahte.[2)] Er führte aber einschränkend aus, daß obligatorische Nutzungsrechte nur dann unter § 17a Abs. 1 BewG (jetzt § 16 Abs. 1 BewG) fallen, wenn enge rechtliche und wirtschaftliche Bindungen zwischen dem Anspruch des Nutzungsberechtigten und dem genutzten Wirtschaftsgut bestehen.

"Es darf sich nicht um darüber hinausgehende Ansprüche auf Leistungen handeln, die der Nutzungsberechtigte gegen den Verpflichteten auch persönlich geltend machen kann, wenn z.B. das Wirtschaftsgut nicht den erwarteten oder keinen Nutzen erbracht hat."[3)]

Eine geringe Differenz zwischen dem künftigen durchschnittlichen Jahreswert der Gewinnanteile und einem garantierten Mindestbetrag legt die Vermutung nahe, daß Gewinnanteile einzelner Abrechnungsperioden mit hoher Wahrscheinlichkeit den Garantiebetrag unterschreiten und deshalb persönliche Ansprüche gegen den Erwerber entstehen werden. M.E. ist damit einer der Fälle gegeben, in denen die Beschränkung des § 16 Abs. 1 BewG nicht vorzunehmen ist. Bei einem geschätzten Jahreswert, der nicht größer ist als der Garantiebetrag, liegt bewertungsrechtlich ohnehin eine Rente vor, die nicht unter § 16 BewG subsumiert werden kann. Hat andererseits der Veräußerer das Risiko geringer oder gänzlich ausbleibender Nutzungen zu tragen, ist die Gesetzesvorschrift des § 16 BewG nach den bisherigen Ausführungen anzuwenden.

Allerdings läßt der BFH "ausdrücklich die F r a g e o f f e n , o b der J a h r e s w e r t von obligatorischen wie dinglichen

---

1) Vgl. Rössler-Troll, a.a.O., Anm. 4 zu § 16 BewG
2) Vgl. BFH-Urt. v. 24.4.1970, III R 36/67, BStBl 1970 II, S. 591
3) Ebd.

Nutzungsrechten auch dann höchstens mit dem 18. Teil des steuerlichen Werts des genutzten WG zu bewerten sei, wenn es sich nicht um eine mehr oder weniger stark ausgeprägte kapitalbezogene Nutzung - wie im Streitfall - handele, weil die Nutzung auf einer Tätigkeit des Nutzungsberechtigten oder Nutzungsverpflichteten beruht, die über eine reine, der Vermögensverwaltung gleichzuachtende Tätigkeit hinausgeht"[1], z.B. bei Leitung eines Produktionsbetriebes. Eine Klärung dieses wichtigen Problems durch den BFH bleibt abzuwarten. Die Finanzverwaltung wendet meines Wissens auch hier die Beschränkung des § 16 Abs. 1 BewG an.

Unabhängig hiervon läßt allein die unterschiedliche Bewertung von wirtschaftlichen Einheiten die Vorschrift des § 16 Abs. 1 BewG in einem fragwürdigen Licht erscheinen.[2] Denn Grundbesitz wird mit dem Ertragswert angesetzt, der durch Belastungen des Wirtschaftsguts mit Schulden nicht berührt wird. Der gewerbliche Betrieb hingegen wird mit Ausnahme der wirtschaftlichen Untereinheiten (nach § 214 Ziff. 2 AO Betriebsgrundstücke und Mineralgewinnungsrechte) gem. § 109 Abs. 4 BewG mit dem Substanzwert angesetzt, der einen Nettowert nach Abzug der Schulden darstellt und daher auch negativ sein kann. Für einen Einheitswert des Betriebsvermögens, der nicht größer als null ist, können aber auch unter § 16 Abs. 1 BewG fallende Nutzungen, gleichgültig wie hoch ihr Wert wirtschaftlich ist, keinen steuerlichen Wert haben.[3] Es zeigt sich damit, daß die Abhängigkeit des Jahreswerts wiederkehrender Nutzungen von der Zusammensetzung des (belasteten) Vermögens des Nutzungsverpflichteten zu seltsamen Ergebnissen führt, die rechtliche Bedenken herausfordern.

dd) Freibeträge

Liegt statt einer in Raten zu tilgenden Forderung (§ 110 Abs. 1 Ziff. 1 BewG) eine Zeitrente nach § 110 Abs. 1 Ziff. 4 BewG vor,

---

1) Vgl. NWB, Fach 9a, S. 200
2) Vgl. zu diesem Abschnitt Rössler-Troll, a.a.O., Anm. 4 zu § 16 BewG
3) Vgl. FG Stuttgart, Urt. v. 4.9.1962, III 450/62, DStZ/B 1962, S. 448

ist der Abzug des Freibetrags nach § 110 Abs. 2 BewG zu versagen.[1] Dagegen gehört umgekehrt der Anspruch auf Zeitrenten, Leibrenten und obligatorische Gewinnbeteiligungen nicht zum sonstigen Vermögen, soweit der Jahreswert der Nutzung den Freibetrag von DM 3.600.- nicht übersteigt, wenn der Berechtigte über sechzig Jahre alt ist (oder voraussichtlich für drei Jahre erwerbsunfähig), während diese Vergünstigung des § 111 Ziff. 9 BewG für Raten nicht gilt. Zu beachten ist für die Gewinnbeteiligung, daß die Kürzung des Jahreswerts um höchstens DM 3.600.- auch gilt, wenn der Wert der jährlichen Nutzungen entsprechend § 16 Abs. 1 BewG anzusetzen ist.[2]

II. Die Entgeltformen als steuerliche Aktionsmöglichkeiten des Veräußerers zur Maximierung seines Vermögens

a) Die Strukturierung eines untersuchungsgerechten Planungsmodells

1. Zur Wahl eines kombinatorischen Partialmodells

Will man die Auswirkungen der Steuerbelastung auf die Finanzwirtschaft anhand von Modellen untersuchen, so bietet sich zwangsläufig die Verwendung eines finanzwirtschaftlichen Modells an. Es bezweckt die Ermittlung zielentsprechender Investitions- und Finanzierungsmöglichkeiten.

Die theoretisch exakteste Lösung des Problems, Alternativen - hier die Entgeltformen für die Unternehmensübertragung - im Hinblick auf ihre Zielbeiträge zu bewerten, erfordert die Berücksichtigung aller Interdependenzen eines Entscheidungsfeldes[3] und ist deshalb nur in Totalmodellen möglich.[4] In ein finanzwirtschaftliches Totalmodell gehen somit sämtliche Finanzierungs- und Investitionsvorhaben, die

---

1) Vgl. Rössler-Troll, a.a.O., Anm. 2 zu § 13 BewG
2) Vgl. BFH-Urt. v. 19.7.1968, III 200/66, BStBl 1969 II, S. 154
3) Vgl. Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962, S. 94: Ein Entscheidungsfeld umfaßt sämtliche Mengen und Arten von Personen und Sachen, die durch einen Willensakt unternehmerischer Entscheidungsträger direkt oder indirekt beeinflußt werden können und die Gegebenheiten der Umwelt, die den Erfolg der Willensakte beeinflussen.
4) Vgl. Hax, H., Bewertungsprobleme bei der Formulierung von Zielfunktionen für Entscheidungsmodelle, in: ZfB 1967, S. 749 - 761, hier S. 760; Schneider, a.a.O., S. 39

sich während der gesamten Lebensdauer eines Unternehmens ergeben können, mit ihren vollständigen Zahlungsströmen ein.[1] Es besitzt zwar einen geringen Abstraktionsgrad und weist folglich eine gute Isomorphie[2] auf, ist aber außerordentlich umfangreich und schwer überschaubar.[3] Die Betriebswirtschaftslehre greift daher nahezu ausschließlich auf Partialmodelle zurück, in die zur Vereinfachung lediglich die das jeweilige Untersuchungsobjekt direkt betreffenden Planungsgrößen als Entscheidungsvariable eingeführt werden unter Konstanthaltung der übrigen Größen.[4] Sie umfassen einen Teilbereich des gesamten Entscheidungsfeldes, der sachlich und zeitlich abzugrenzen ist.[5]

Da die Besteuerung wiederkehrender Nutzungen sowohl an Finanzierungs- (Desinvestitions-) als auch an Investitionsvorgänge anknüpft, die in Einzelfällen zum Zwecke steuerlicher Belastungsvergleiche nicht zu trennen sind, eignet sich zur Untersuchung am besten ein kombinatorisches Partialmodell im Sinne Schneiders:

Das kombinatorische Modell enthält zwar für die Zeit innerhalb und außerhalb des Planungs- (Prognose-) Zeitraums Pauschalannahmen über einzelne Zahlungen[6] - insbesondere werden nicht mehr alle Zahlungszeitpunkte beachtet und in sachlicher Hinsicht nicht mehr sämtliche Handlungsmöglichkeiten durchgerechnet - setzt aber eine Kombination der einzeln und pauschal erfaßten Alternativen (Finanzierungs- und Investitionsvorhaben) voraus und dient somit wie ein Totalmodell der Suche nach einem optimalen Budget.[7] Es erfüllt den Zweck der Arbeit,

---

1) Vgl. Hax, Investitions- und Finanzplanung mit Hilfe der linearen Programmierung, in: ZfbF 1964, S. 430 - 446, hier S. 435; Schneider, a.a.O., S. 156
2) Vgl. Kosiol, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1969, S. 258/259: Isomorphie bedeutet Strukturgleichheit zwischen der realen Sphäre eines Problems und der gedanklichen Sphäre des Modells.
3) Vgl. Haegert, L., Der Einfluß der Steuern auf das optimale Investitions- und Finanzierungsprogramm, Wiesbaden 1971, S. 10
4) Ders., a.a.O., S. 10/11
5) Vgl. Hax, Bewertungsprobleme ...., a.a.O., S. 761; Jaensch, G., Betriebswirtschaftliche Entscheidungsmodelle und praktische Investitionsrechnung, in: ZfbF 1967, S. 48 - 57, hier S. 54/55
6) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 159
7) Ders., a.a.O., S. 160

simultan die Zahlungsströme aus Finanzierungs- und Investitionsmaßnahmen, die durch die Besteuerung einer Betriebsübertragung beeinflußt werden, in ihrer Wirkung auf das vorgegebene Ziel aufzuzeigen und hieraus Schlüsse über die Vor- und Nachteile wiederkehrender Nutzungen abzuleiten.

Wenn in den zu schildernden Fällen der Übertragung von Gewerbebetrieben der steuerliche Sachbereich isoliert betrachtet wird, so geschieht dies in der Absicht, die finanzwirtschaftlichen Folgen von Steuerzahlungen ohne Berücksichtigung anderer Einflüsse auf eine unternehmerische Entscheidung sichtbar zu machen. Diese isolierte Betrachtungsweise bewirkt allerdings, daß vor der endgültigen Gesamt-Entscheidung über die Abwicklung einer Unternehmensübertragung das Gewicht steuerlicher Teilentscheidungen für den Wirkungs- und Geltungsbereich der übergeordneten Entscheidung festgestellt und mit dem Gesamt-Entscheidungsziel abgestimmt werden muß.[1] Gegebenenfalls ist hierbei die Auswahl der Alternativen unter steuerlichen Gesichtspunkten zu revidieren.[2] Allerdings soll nicht verkannt werden, daß im Einzelfall steuerliche Gesichtspunkte für die Lösung eines Planungsproblems den Ausschlag geben können, und damit von einer steuerlichen Unternehmungsentscheidung gesprochen werden kann.[3]

2. Die Zielfunktion

aa) Die Ableitung eines operationalen Unterzieles aus dem Oberziel der Vermögensmaximierung

Als Oberziel soll im Modell allgemein die Maximierung des Werts des Unternehmungsvermögens dienen. Abgestellt auf den Untersuchungszweck der vorliegenden Arbeit wird ein operationales Unterziel als Maß für den Wert der Alternativen verwendet: die Maximierung der bis zum Ende

---

1) Vgl. Schubert, H., Zur Einbeziehung von Steuern in die Theorie der Unternehmung - Steuern und unternehmerische Zielsetzungen -. Diss. München 1970, S. 250; Wehmeyer, J., a.a.O., S. 14
2) Vgl. Schubert, a.a.O., S. 250; Wehmeyer, a.a.O., S. 14
3) Vgl. Wehmeyer, a.a.O., S. 113, 114

des Planungszeitraums akkumulierten Einnahmenüberschüsse aus der Tilgung der Kaufpreisforderung nach Verminderung um die (für den Konsum) entnommenen Beträge.[1] Hierzu muß vorausgesetzt werden, daß die Maximierung dieser Überschüsse in streng komplementärer Beziehung auch die Maximierung des Gesamtvermögens der Unternehmung bewirkt, d.h. es wird eine Suboptimierung des Oberziels erreicht in der Weise, daß das abgeleitete Ziel für Entscheidungen auf der Grundlage des Untersuchungsmodells ein geeignetes Mittel zur Erreichung des übergeordneten Zieles bildet.[2]

Versteht man unter der Einzelunternehmung den Inbegriff aller Geldinteressen einer natürlichen Person (personenbezogener Unternehmungsbegriff), dann bedeutet dieses Unterziel ein Mittel zur Maximierung des ausschüttbaren Barvermögens am Ende des Planungszeitraums bei vorgegebenen Werten der Entnahmen zu sämtlichen Zahlungszeitpunkten vor dem Ende des Planungszeitraums.[3] Zu seiner Verfolgung müssen folgende Bedingungen gegeben sein:[4]

(1) Die Einkommenspräferenzen des Unternehmers bezüglich der Entnahmen für den Konsum und der Anlage von Geldbeträgen zur Vermögensmehrung sind festgelegt.

(2) Der Arbeitseinsatz ist vorgegeben, so daß das Wahlproblem "Mehr Geld - weniger Freizeit oder weniger Geld - mehr Freizeit" entfällt.

(3) Der Handlungszeitraum, d.h. die Zeitspanne, in der ein Mensch wirtschaftliche Entscheidungen trifft,[5] ist abgegrenzt.

(4) Der wirtschaftende Mensch geht nach dem Rationalprinzip vor, strebt also Extremwerte an.

bb) Der Einfluß der Besteuerung auf die Zielfunktion

Unter dem Terminus Besteuerung ist jeder zwangsweise Entzug von

---

1) Vgl. Haegert, a.a.O., S. 23 u. Fußn. 1 auf S. 23
2) Vgl. Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S. 31
3) Vgl. Hax, Investitionstheorie, a.a.O., S. 70/71
4) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 147
5) Ders., a.a.O., S. 36

Geldmitteln durch den Staat oder ein sonstiges öffentlich-rechtliches Gemeinwesen einzureihen, für den keine Gegenleistung erfolgt.[1] Die erzwungene Verringerung liquider Mittel wird den Unternehmer in der Regel veranlassen, durch eine Politik der Steuerabwehr Steuerzahlungen zu vermeiden.[2] Um der Besteuerung auszuweichen, wird er Maßnahmen treffen, die sofort oder später den Tatbestand, an den die Steuerpflicht anknüpft,[3] aufheben, einschränken oder nicht verwirklichen.[4]

Wegen der Einwirkung der Steuern entsteht das Problem, ob die akkumulierten Einnahmenüberschüsse vor oder nach Steuern maximiert werden sollen. Auf die Einbeziehung der Steuern ins Kalkül kann verzichtet werden, sofern die Wahl einer Alternative mit und ohne Berücksichtigung der Steuern gleich ausfällt. Ein solches Ergebnis ist zu erzielen, wenn die Wertskala der einzelnen Handlungsmöglichkeiten durch die Steuern nicht verändert wird. Aber in der Praxis ist ohne eine genaue Durchrechnung die Gleichheit der Wahl nicht zu ersehen, es sei denn, die Gleichartigkeit der Besteuerung verschiedener Alternativen steht von vornherein fest.[5] Mit wenigen Ausnahmen machen in der Realität unterschiedliche Steuersätze und Steuerbemessungsgrundlagen sowie der verschiedene zeitliche Anfall der Abgaben die Berücksichtigung des Steuermomentes notwendig. Dabei kann die Vorteilhaftigkeit einer Alternative innerhalb der Wertskala der Handlungsmöglichkeiten auch nach Berücksichtigung der Steuern insbesondere dann erhalten bleiben, wenn bei dieser Alternative der Nachteil eines höheren Steuersatzes durch den Zinsvorteil eines späteren Geldentzuges zur Zahlung der Steuer kompensiert wird.[6] Der Grundsatz, daß der Steuerfaktor im

---

1) Vgl. Buchner, R., Steuerabwehr und unternehmerische Preispolitik, in: Empirische Betriebswirtschaftslehre, Festschrift zum 60. Geburtstag von Leopold L. Illetschko, Hrsg. E. Loitlsberger, Wiesbaden 1963, S. 11 - 25, hier S. 11; § 1 AO
2) Ders., a.a.O., S. 11; vgl. auch Pohmer, D., Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin 1958, S. 98, der die Ausdrücke Steuerwiderstand, Steuerabwehr und Steuerentlastung synonym verwendet.
3) Vgl. § 3 Abs. 1 StAnpG
4) Vgl. Kormann, H., Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, Düsseldorf 1969, S. 23/24, unter Zitierung von: Recktenwald, H.C., Steuerüberwälzungslehre, 2. Aufl., Berlin 1966, S. 35 ff
5) Vgl. Kormann, a.a.O., S. 28: Die Steuerbelastung ist zu berücksichtigen, sobald unterschiedliche steuerliche Konsequenzen verschiedener Alternativen zu erwarten sind.
6) Vgl. Engels, Die gewinnabhängigen Steuern in der Kalkulation, der Unternehmens-Ertragswertberechnung und der Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: Wpg 1962, S. 553 - 558, hier S. 556

Kalkül erscheinen muß, sobald zwei Vorhaben nicht gleichartig besteuert werden,[1] wird von dieser Erscheinung nicht berührt. Das Fazit ist, daß wegen der zu erwartenden unterschiedlichen Konsequenzen der Besteuerung statt der angesammelten Brutto-Einnahmenüberschüsse (des Bruttovermögens) die angesammelten Netto-Einnahmenüberschüsse nach Steuern zu maximieren sind.

Die Unternehmensübertragung ist ein Vorgang, der meist eine Vielzahl von Steuern auslöst. In Anknüpfung an das mannigfaltige Steuersystem unterscheidet sich die Formulierung des Zieles danach, ob die Gesamtsteuerbelastung oder nur einzelne Steuern im Modell erfaßt werden sollen, wobei der Vorteil einer partiellen Einbeziehung vor allem in der Verringerung der notwendigen Informationsmenge und in der Beschränkung des Modells auf seine wesentlichen Elemente[2] liegt. Man unterscheidet demnach in Ausrichtung auf den Steuerfaktor eine totale und eine partielle Zielformulierung.

Die Erfassung der Steuern richtet sich lt. Schubert nach den drei Kriterien: Art des Entscheidungsproblems, entscheidungsträgerbezogene Faktoren (bei einem dezentralisierten Entscheidungsprozeß[3]), steuerliche Abhängigkeiten.[4] Im Untersuchungsmodell sind nur das erste und das dritte Kriterium von Bedeutung.

Aus der Art des Entscheidungsproblems ergibt sich, daß entweder einzelne Steuern durch eine wirtschaftliche Aktion gar nicht berührt werden, oder es wird auf ihre Erfassung verzichtet, weil sie bei allen Alternativen in gleicher Höhe anfallen bzw. die Differenzen in der Steuerbelastung unbeachtlich sind. Man unterstellt bei diesem Verzicht Variabilität der für die Planung ausschlaggebenden und Konstanz der übrigen Steuern.[5] Für die vorzunehmenden Untersuchungen bleiben insbesondere umsatzsteuerliche und grunderwerbsteuerliche Probleme völlig außer Betracht. Sie beeinflussen die Aussagen der vorliegenden Arbeit in solch geringem Umfang, daß ein Verzicht auf ihre Berücksichtigung als gerechtfertigt

---

1) Vgl. Engels, Die gewinnabhängigen Steuern in der Kalkulation, der Unternehmens-Ertragswertberechnung und der Wirtschaftlichkeitsrechnung, a.a.O., S. 558
2) Vgl. Haegert, a.a.O., S. 12
3) Vgl. Schubert, a.a.O., S. 256
4) Ders., a.a.O., S. 255
5) Vgl. Haegert, a.a.O., S. 12

erscheint.

S t e u e r l i c h e A b h ä n g i g k e i t e n bestehen gemäß der Steuergesetze in einer Reihe von Fällen. Beispielsweise sind Vermögen- und Kirchensteuer einkommensteuerlich Sonderausgaben, die Kirchensteuer bemißt sich nach der Einkommensteuer, die Gewerbekapitalsteuer mindert die Gewerbeertragsteuer und beide zusammen die gewerblichen Einkünfte. Für die Bewertung von Alternativen werden derartige, die Steuerbelastung beeinflussende Dependenzen an passender Stelle berücksichtigt.

3. Annahmen für den Einsatz finanzieller Mittel und die Umweltkonstellation

aa) Der Planungszeitraum

"Das Modell ist als langfristiges, n Perioden umfassendes Planungsinstrument konzipiert. Damit erhebt sich die Frage nach der Länge des Planungszeitraums und der Teilperioden."[1] "Hinsichtlich der Periodenfestlegung sind durch die steuerrechtlichen Normen zur Ermittlung und Verwendung der belastungswesentlichen Daten Grenzen gezogen."[2] Da die meisten steuerlichen Bemessungsgrundlagen an das Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr anknüpfen,[3] ergibt sich für eine Steuerbelastungsplanung geradezu zwangsläufig die Einteilung des Planungszeitraums in Jahresperioden.[4]

Der Planungszeitraum, d.h. der Zeitraum, für den die Plangrößen des Modells prognostiziert werden, ist grundsätzlich auf die Gesamtdauer der Wirkung einer unter steuerlichen Gesichtspunkten getroffenen Disposition auszudehnen,[5] denn solange besitzt das Entscheidungsproblem unmittelbar Bedeutung für die Unternehmung.[6] Diese Zeitspanne ist in der vorliegenden Arbeit die erwartete Laufzeit der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen.

---

1) Vgl. Haegert, a.a.O., S. 14
2) Vgl. Heigl, A., Zur betriebswirtschaftlichen Planung der Besitzsteuerbelastung (Teil I), in: FR 1970, S. 53 - 60, hier S. 55
3) Vgl. Haegert, a.a.O., S. 14
4)5) Vgl. Heigl, a.a.O., S. 56
6) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 38: Die Bedeutung des Entscheidungsproblems für die Unternehmung ist einer der Bestimmungsgründe für die Wahl des Planungsendpunktes.

Weiterhin wird der Planungszeitraum einerseits durch den Handlungszeitraum, der die absolute Obergrenze des Planungszeitraums bildet, und andererseits durch die Möglichkeit der Informations- (Daten-) gewinnung für die Entscheidungen bestimmt.[1] Plant der Unternehmer zeitmäßig so, daß die Laufzeit der wiederkehrenden Zahlungen mit seiner Lebenserwartung übereinstimmt, dann entspricht der Handlungszeitraum dem Planungszeitraum. Denn mit dem Tode des Unternehmers endet seine (personenbezogene) Unternehmung; die Erben gliedern die Einnahmequellen in ihre Unternehmungen ein.[2] Würde der Unternehmer erwarten, daß er das Unternehmen auch nach Beendigung der Laufzeit der wiederkehrenden Nutzungen weiterführt, ist der gegenwärtige Planungszeitraum kürzer als der Handlungszeitraum. Er müßte dann hinreichende Ausgangsbedingungen für die weitere Existenz der Unternehmung schaffen,[3] insbesonder Konsum (Summe der Vermögensminderungen durch Entnahmen) und Investition (die Wiederanlage der Einnahmenüberschüsse) entsprechend abstimmen.[4] Zur Vermeidung zusätzlicher Komplikationen wird im Modell Identität von Planungszeitraum und Handlungszeitraum unterstellt.

Unter dem Aspekt des Informationsbedarfs ist der Endpunkt des Planungszeitraums so festzusetzen, daß der Informationsstand über die künftige Entwicklung der Unternehmung bis zu diesem Endpunkt ausreicht, um für unternehmerische Dispositionen rationale Aussagen zu erreichen. Dieser Endpunkt wird ökonomischer Horizont genannt.[5] Im Modell wird unterstellt, daß für die Zeit bis zum Ende des Bezugs wiederkehrender Nutzungen ein ausreichender Informationsstand für unternehmerische Entscheidungen gegeben ist. Die Bestimmung des Endes dieser Lauf-

---

1) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 38
2) Ders., a.a.O., S. 37
3) Ders., a.a.O., S. 36
4) Vgl. Haegert, a.a.O., S. 25, 26; Haegert, a.a.O., S. 15 und Schneider, a.a.O., S. 38, 39 führen hierzu weiterhin aus: Angesichts der gegenseitigen Abhängigkeit aller gegenwärtigen und zukünftigen Entscheidungen existiere im Grunde kein Planungshorizont (außer dem Ende der Unternehmung), zu dem die sich nach diesem Zeitpunkt anbietenden Aktionen die gegenwärtigen Entscheidungen nicht beeinflussen. Mit der Begrenzung des Planungszeitraums muß daher stets eine Nichtbeeinflussung unterstellt werden.
5) Vgl. Gutenberg, Grundlagen ...., Bd. 1, a.a.O., S. 134

zeit zum Planungshorizont erscheint damit für die Modellaussagen vertretbar.

bb) Finanzielles Gleichgewicht

"Das Aufrechterhalten der Liquidität ist eine unumgängliche Nebenbedingung, um die Unternehmensziele zu erreichen, gleichgültig, ob die Ziele finanzieller oder nicht finanzieller Art sind"[1], denn hierdurch wird die Wahl einer für die Unternehmung existenzgefährdenden Alternative vermieden. Es bedeutet, wenn das Ziel Vermögensmaximierung angestrebt wird, daß in jedem früheren Zahlungszeitpunkt vor dem Planungshorizont die Liquidität erhalten ist.[2] Gleiches gilt analog für das Unterziel Maximierung der Einnahmenüberschüsse aus der Tilgung der Kaufpreisforderung.

Allgemein wird das finanzielle Gleichgewicht durch die Gleichung: $G_1 + E \,./.\, A \geqslant 0$, dokumentiert, wobei G_1 den Geldanfangsbestand, E die Einnahmen und A die Ausgaben bedeuten.[3] Es ist (unter Einbeziehung der Konsumausgaben) dann gegeben, wenn in einer Periode die Summe aus Kassenbestand am Anfang und Einnahmen während der Periode stets größer oder mindestens gleich dem Zahlungsmittelbedarf, hervorgerufen durch die Investitionsentscheidungen und Entnahmen für den Lebensunterhalt des Unternehmers, ist.[4]

Die Pauschalannahme, daß Zahlungszeitpunkte nur das jeweilige Ende der einzelnen Perioden sind, führt zu einem Ausschluß des Liquiditätsproblems während der Periode. Es ist lediglich darauf zu achten, daß zum Periodenende keine Liquiditätsengpässe bestehen. Da im Modell die Steuerzahlungen einer Periode den Einnahmenüberschuß vor Steuerabzug der gleichen Periode übersteigen können, muß zu den entsprechenden Zahlungszeitpunkten eine negative Einnahmen-Ausgaben-Differenz durch das liquide Vermögen am Periodenanfang gedeckt werden. Hierzu wird jeweils eine entsprechende Höhe dieses Vermögens angenommen.

---

1) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 316
2) Ebd.
3) Vgl. Lücke, W., Finanzplanung und Finanzkontrolle in der Industrie, Wiesbaden 1965, S. 42, 43
4) Vgl. Albach, H., Investition und Liquidität, Wiesbaden 1962, S. 149

cc) Die Bewältigung der Unvollkommenheit entscheidungsrelevanter Informationen

11. Zur Bedeutung unvollkommener Informationen für das Modell

Die Prognose von Zahlungsströmen und deren Beurteilung unter der gegebenen Zielvorstellung verlangen ihre modellgerechte Erklärung. Die Zahlungsströme sind deshalb nach ihren Merkmalen zu charakterisieren. In Anknüpfung an einen Vorschlag Köhlers[1] sind sie zu beschreiben nach:

(1) Betragshöhe
(2) zeitlichem Anfall
(3) von vornherein fixiertem oder lediglich geschätztem Zusammenhang mit späteren Zahlungsströmen
(4) dem damit verbundenen Risiko nicht plangemäßer Entwicklung in der monetären Sphäre des Betriebes
(5) der Auswirkung auf den Ausweis von Vermögen und Schulden in für Außenstehende zugängliche Unterlagen, soweit dieses Merkmal die künftige Bereitstellungsmöglichkeit bzw. den Entzug von Zahlungsmitteln beeinflußt.[2]

Hierzu benötigt der Entscheidungsträger eine Vielfalt von Informationen, wobei er das Ideal der vollkommenen Information nur dann erreichen würde, wenn die vorhandenen Informationen dem Informationsbedarf entsprechen. Bei in die Zukunft gerichteten Entscheidungen ist jedoch stets Unvollkommenheit der Information gegeben, weil ein künftiger Handlungsablauf nicht genau vorhersehbar ist. Die künftige Entwicklung ist nicht ein- sondern mehrdeutig.[3]

Wegen der Unerreichbarkeit einer vollkommenen Information kann ex ante nie bewiesen werden, ob die zu treffende Entscheidung falsch oder richtig ist. Es geht deshalb der betriebswirtschaftlichen Ent-

---

1) Vgl. Köhler, a.a.O., S. 447
2) Vgl. z.B. § 205a Abs. 1, 2 AO
3) Vgl. Wittmann, W., Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959, S. 34

scheidungstheorie gar nicht darum, die richtige Entscheidung zu treffen, sondern diejenige Entscheidung, die bei einem erreichten Informationsstand am vernünftigsten erscheint.[1] Diesem Phänomen wird in Planungsmodellen durch die Verwendung von Erwartungsgrößen Rechnung getragen, d.h. durch quantitative Urteile über eine zukünftige Situation, denen eine mehr oder minder große Überzeugungskraft zukommt.[2]

22. Die Verwendung von Wahrscheinlichkeiten

Eine Methode der Erwartungsbildung ist die Berechnung o b j e k t i v e r W a h r s c h e i n l i c h k e i t e n . Sie werden aus einer statistischen Reihe von Beobachtungen gebildet, deren Zahl theoretisch über alle Grenzen wachsen muß.[3] Für die Veräußerung eines Gewerbebetriebs gegen wiederkehrende Nutzungen stehen solche Wahrscheinlichkeiten in den Sterbetafeln zur Verfügung, wenn die Laufzeit dieser Nutzungen an die Lebenszeit eines Menschen gebunden ist.

Bezüglich der Laufzeit der alternativen Entgeltformen wird im Modell Risikoneutralität unterstellt. Nach Schneider bedeutet diese Form der Risikoneigung, daß der Entscheidungsträger dann eine sichere Alternative gleich einer Alternative schätzt, die sowohl höhere als auch niedrigere Chancen der Vermögensbildung birgt, wenn das Sicherheitsäquivalent (Wert der sicheren Alternative) mit dem Erwartungswert der risikobehafteten Aktionsmöglichkeit übereinstimmt.[4] Der Unternehmer soll folglich Kaufpreisraten (feste Laufzeit) dann ebenso wie eine Leibrente (Laufzeit gemäß durchschnittlicher Lebenserwartung) beurteilen, wenn die durchschnittliche Lebenserwartung, die der Rentenberechnung zugrundegelegt wurde, der Laufzeit der Raten entspricht.

Meist fehlen bei wirtschaftlichen Entscheidungen die Voraussetzungen zur Ableitung objektiver Wahrscheinlichkeiten. Der Unternehmer ist

---

1) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 65
2) Vgl. Wittmann, a.a.O., S. 33
3) Vgl. Lücke, a.a.O., S. 78
4) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 103

auf s u b j e k t i v e S c h ä t z u n g e n angewiesen.[1] Er muß versuchen, aus seinen Informationen Schlüsse über den Grad an Glaubwürdigkeit alternativer Zukunftslagen zu ziehen.[2] Die bisher entwickelten Ansätze zur Berücksichtigung der subjektiven Erwartungsstruktur in Planungsmodellen werden leider nur wenigen Aspekten des Unvollkommenheitsproblems gerecht.[3] Deshalb soll von dem Problem der Bildung subjektiver Wahrscheinlichkeiten im Modell abstrahiert werden. Es ist, soweit keine objektiven Wahrscheinlichkeiten verwendet werden, deterministisch. Diese Abweichung von der Realität erscheint vertretbar, weil dadurch der Zweck des Modells, verschiedene Entgeltformen für einen veräußerten Betrieb unter dem Einfluß steuerlicher Wirkungen zu prüfen, nicht gefährdet wird.[4] Außerdem werden dadurch unnötige Komplikationen vermieden, die das Verständnis der untersuchten Zusammenhänge erschweren.[5]

dd) Notwendige Ergänzungsprämissen

Die Alternativen müssen über die bisher gemachten Annahmen hinaus vier weiteren Bedingungen genügen, um sie anhand vorgegebener Daten vergleichen zu können.

(1) Zunächst sind sie so zu formulieren, daß sie zum Übertragungszeitpunkt gleiche "Startchancen" besitzen. Sie müssen hierzu den gleichen Wert vor Steuern und gleiche (erwartete) Laufzeit aufweisen.

(2) Weiterhin müssen die Zahlungszeitpunkte für gleichartige Zahlungsströme übereinstimmen. Deshalb wird als Zeitpunkt für den Zu- und Abfluß von Zahlungsmitteln jeweils das Ende der einzelnen Planungsperioden festgesetzt.

(3) Wiederangelegte (also nicht konsumierte) Einnahmenüberschüsse sollen privat, d.h. im steuerlichen Privatvermögen angelegt werden und sich einheitlich für alle Alternativen in Höhe des

---

1) Vgl. Lücke, a.a.O., S. 78
2) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 73
3) Vgl. Haegert, a.a.O., S. 21; Eine ausführliche Darlegung der derzeitigen Ansätze der Ungewißheitstheorie bringt Schneider, a.a.O., S. 63 - 133
4) Vgl. hierzu allgemein Haegert, a.a.O., S. 19
5) Ders., a.a.O., S. 22

durchschnittlichen Ertrags langfristiger festverzinslicher Anleihen verzinsen.

(4) Soweit es der Einzelfall gestattet, wird außerdem der jährliche Betrag der wiederkehrenden Nutzungen gleich gehalten.

b) Darstellung der quantitativen Modellbeispiele

1. Das Ausgangsbeispiel

aa) Beschreibung des Ausgangsbeispiels (Sachverhalt (1))

Ein verheirateter, konfessionsloser Unternehmer, geboren am 2.1.1905, veräußert am 3.1.1970 seinen Gewerbebetrieb mit einem Buchkapital von DM 800.000.- für DM 1.300.000.-. Als Entgeltformen kommen Kaufpreisraten, Leibrente oder eine Gewinnbeteiligung in Frage. Im Zeitpunkt der Veräußerung betrage seine durchschnittliche Lebenserwartung dreizehn Jahre.[1] Das Ableben erfolge am Ende des dreizehnten Jahres nach der Veräußerung. An liquidierbarem Vermögen seien im Veräußerungszeitpunkt außer dem Gewerbebetrieb noch DM 100.000.- an Wertpapieren mit einer jährlichen Verzinsung von 8 % vorhanden.

Der Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1970 soll DM 560.000.- betragen. Die Barwerte der Raten und wiederkehrenden Nutzungen bemessen sich bewertungsrechtlich nach §§ 12 - 16 BewG. Dabei wird der anzusetzende Jahreswert der wiederkehrenden Nutzungen gem. § 111 Ziff. 9 BewG um DM 3.600.- gekürzt. Der Kurs der Wertpapiere (100 %) bleibt während des Betrachtungszeitraumes konstant. Die vermögensteuerlichen Freibeträge von insgesamt DM 60.000.- setzen sich zusammen aus DM 20.000.- nach § 110 Abs. 2, 3 BewG und DM 40.000.- gem. § 5 Abs. 1 Ziff. 1, 2 VStG.

Einkommensteuerlich sind für die zu untersuchenden Veranlagungszeiträume der Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a Ziff. 2 EStG (DM 300.-, um die sich die Einnahmen aus Kapitalvermögen vermindern) und bei den wiederkehrenden Bezügen i.S. des § 22 Ziff. 1 EStG der Werbungskostenpauschbetrag von DM 200.- gem. § 9a Ziff. 3 EStG, die Sonderausgaben (§ 10 EStG), nämlich die betragsmäßig schwankende Vermögensteuer und die übrigen Ausgaben in einer für sämtliche Veranlagungszeiträume konstanten Höhe von DM 5.000.-, und schließlich die Altersfreibeträge (2 mal DM 720.-) gem. § 32 Abs. 3 Ziff. 2 EStG abzuziehen. Die Ergänzungsabgabe wird als Ausgleich für die spätestens ab 1974 erfolgende Erhöhung des Einkommensteuertarifs auch für die Veranlagungszeiträume nach 1973 berücksichtigt.

In der Vermögensrechnung werden dem Anfangsbestand an Wertpapieren in 1970 (DM 100.000.-) soweit er nicht zur Deckung von Steuerzahlungen verkauft wurde, die jährlichen Zinsen hierauf (8 %), die in wei-

---

1) Als Grundlage für Schätzungen der durchschnittlichen Lebenserwartung wurde die Allgemeine Sterbetafel 1960/62 für Männer in: Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland, Jg. 1965, Stuttgart und Mainz, S. 68/69 benutzt.

teren Wertpapieren angelegten nicht konsumierten Einnahmen sowie die Zinsen hieraus, die jeweils 7 % betragen sollen und schließlich der Zufluß an Raten bzw. wiederkehrenden Nutzungen zugerechnet. An Ausgaben sind zu verzeichnen: die Vermögensteuer, sonstige Sonderausgaben (DM 5.000.-), Einkommensteuer plus Ergänzungsabgabe und der Konsum, der sich in 1970 auf DM 30.000.- beläuft und jährlich um DM 1.000.- steigt. Sämtliche Einnahmen und Ausgaben fallen jeweils am 31. Dezember eines Jahres an.

Gemäß dem Zweck der Berechnungen, die unterschiedliche Entwicklung sich ansammelnder Einnahmenüberschüsse aus der Realisierung der einzelnen Alternativen unter dem Einfluß der Besteuerung aufzuzeigen, wird der Wert der sich entsprechend der Tilgungen mindernden Kaufpreisforderung nicht in die Vermögensrechnung aufgenommen. Damit wird zwar erst am Ende des Planungszeitraums das richtige Gesamtvermögen ausgewiesen, aber andererseits eine Verschleierung der für den Vergleich der Alternativen notwendigen Ergebnisse vermieden.

bb) Schematische Darstellung des Rechenganges

Aufgrund der oben angegebenen Daten ergibt sich folgendes Rechenschema für die einzelnen Jahre:

(I) Ermittlung der Vermögensteuerzahlung

(II) Ermittlung der Einkommensteuerzahlung und der Ergänzungsabgabe

(III) Berechnung des Werts angesammelter Einnahmenüberschüsse zum Jahresende

Anfangsbestand an mit 8 % verzinslichen Wertpapieren

+ Anfangsbestand an mit 7 % verzinslichen Wertpapieren

+ Zinseinnahmen

+ Einnahmen aus der Erfüllung des Kaufpreisanspruchs

./. Vermögensteuerzahlung

./. sonstige Ausgaben, die einkommensteuerlich als Sonderausgaben abzugsfähig sind

./. Einkommensteuerzahlung

./. Ergänzungsabgabe

./. Ausgaben für den Konsum

= Wert der angesammelten Einnahmenüberschüsse am Jahresende

(./. Wert dieser Überschüsse am Ende des vorigen Jahres

= Vermögenszuwachs bzw. Einnahmenüberschuß, der neu in zu 7 % verzinslichen Wertpapieren angelegt wird)

cc) Ermittlung der Vermögensendwerte der untersuchten Alternativen

Grundsätzlich sind für einen Vergleich der steuerlichen Alternativen im Hinblick auf die Endwertmaximierung beim Veräußerer folgende Variationen von Parametern denkbar:

- Entgeltform,
- Besteuerungsmethode,
- Zinssatz,
- Laufzeit der jährlichen Bezüge,
- Veräußerungspreis,
- Buchkapital zum Veräußerungszeitpunkt.

Eine Darstellung sämtlicher denkbarer Variationen läßt der begrenzte Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht zu. Es werden daher nur einige für wesentlich erachtete Endwertermittlungen vorgenommen. Als Auswahlkriterium dient die Häufigkeit der in der Realität vorkommenden Fälle.

(1) Kaufpreisraten

Sofortversteuerung der Raten; vereinbarter Zinssatz 7 %

Aus der Differenz von Kaufpreis (DM 1.300.000.-) zu Buchkapital (DM 800.000.-) errechnet sich ein Veräußerungsgewinn von DM 500.000.-. Die Abzahlung des Kaufpreises in dreizehn gleichbleibenden jährlichen Raten ergibt bei einem Zinssatz von 7 % eine Annuität von rd. DM 155.600.-[1]. Die Zinsanteile der Annuitäten sind Einnahmen aus Kapitalvermögen. Aus der Abzinsung der Raten zu 5,5 % resultiert - unabhängig von einkommensteuerlichen Wahlrechten für Gewinne aus Veräußerungen gegen Kaufpreisraten - der bewertungsrechtliche Ansatz der Kaufpreisforderung zu den jeweiligen Stichtagen. Wegen der hohen Einkommensteuerzahlung im Jahre 1970 reicht der Zufluß an Zinsen aus dem Anfangsbestand an Wertpapieren und der ersten Ratenzahlung nicht zur Deckung der Ausgaben. Es müssen daher DM 32.713.- der mit 8 % verzinslichen Wertpapiere verkauft werden, so daß sich ihr Bestand auf DM 67.287.- verringert. Die Entwicklung der sich ansammelnden Einnahmenüberschüsse - synonym hierfür wird künftig das Wort Vermögensentwicklung verwendet - ist aus Anlage I ersichtlich.

Eine Neuveranlagung zur Vermögensteuer ist nur vorzunehmen, wenn die Wertgrenzen des § 13 Abs. 1 Ziff. 1 VStG überschritten sind. Daher wurde in Anlage I der für das steuerpflichtige Vermögen errechnete Betrag in den Fällen, in denen die Wertgrenzen nicht überschritten wurden, in Klammern gesetzt.[2]

---

1) Zur Berechnung von Barwerten für Raten und Renten und von Annuitäten wurden die Anlagen C-III-6 und C-III-7 in: Haas, G., Bacher, H., Formeln für die Steuer- und Wirtschaftspraxis, Berlin 1969, S. 350 u. 351, benutzt.

2) In den übrigen Anlagen wurde analog verfahren.

Sofortversteuerung der Raten bei einem Zinssatz von 5,5 %

Ausgehend von der gleichen Annuität (DM 155.600.-) wird unterstellt, daß ein Zinssatz nicht vereinbart wurde und das Finanzamt deshalb - in Anlehnung an die Regelung des § 12 Abs. 3 BewG - eine Verzinsung von 5,5 % annahm. Durch die Abzinsung der Raten zu 5,5 % erhöht sich der Kaufpreis (Ratenbarwert) auf DM 1.418.620.-. Dafür sinken die in den Annuitäten enthaltenen Zinsanteile. Soweit die Einnahmen zur Deckung der Ausgaben im Jahr 1970 nicht ausreichen, soll wie beim Beispiel mit einem 7 %-igen Zinssatz ein entsprechender Bestand an Wertpapieren verkauft werden. Die Vermögensentwicklung wird in Anlage III[1]), Spalte 1, aufgezeigt.

Nachträgliche Versteuerung der Raten nach geltendem Recht

Die Ausgangszahlen sind dieselben wie für die Sofortversteuerung bei einem Zinssatz von 7 %. Obwohl bei einer Annuität von DM 155.600.- der überwiegende Zweck der Versorgung praktisch nicht nachgewiesen werden kann, wird wegen der besseren Vergleichbarkeit des steuerlichen Effekts der nachträglichen Versteuerung ein Beispiel mit diesem hohen Betrag durchgerechnet. Ab 1975 entstehen nach Übersteigen des Buchkapitals nachträgliche gewerbliche Einkünfte. Die Berechnung der Vermögensentwicklung ist aus Anlage II ersichtlich.

Nachträgliche Versteuerung nach dem BFH-Urteil v. 20.8.1970, a.a.O.; vereinbarter Zinssatz 7 %

Entsprechend dieser Methode sind lediglich die in den Annuitäten (DM 155.600.- pro Jahr) enthaltenen Tilgungen nach Übersteigen des Buchkapitals gewerbliche Einkünfte; die Zinsen sind mit Zufluß Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Vermögensentwicklung wird in Anlage III, Spalte 2, aufgezeigt.

(2) Veräußerungsleibrenten

Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns bei Zinssätzen von 7 % und 5,5 %

Die Kaufpreise sind dieselben wie bei Raten (DM 1.300.000.- und DM 1.418.620.-). Da die einzelnen Rentenzahlungen einkommensteuerlich nur mit dem Ertragsanteil steuerpflichtig sind, bleiben bei gleich-hohen Erträgen aus dem Stammrecht die Einkünfte nach § 22 Ziff. 1a EStG (Ertragsanteil minus Werbungskostenpauschbetrag) konstant und unabhängig von einer Variation des Zinssatzes. Be-

---

1) Da die Berechnungen der in Anlage III niedergelegten Vermögensentwicklungen nach dem gleichen Schema vorgenommen wurden, das in den Anlagen I und II Anwendung fand und sich demgemäß nur Abweichungen durch steuerrechtliche Regelungen ergeben, wird bei den in dieser Anlage dargestellten Vermögensentwicklungen auf eine Wiedergabe ihrer Berechnung verzichtet.

wertungsrechtlich errechnet sich der Kapitalwert der wiederkehrenden Nutzungen aus §§ 14 Abs. 2, 111 Ziff. 9 BewG (DM 152.000.- mal Vervielfältiger). Wie bei Kaufpreisraten soll auch hier ein teilweiser Verkauf der Wertpapiere in 1970 zur Deckung des Ausgabenbedarfs dieses Jahres dienen. Die Vermögensentwicklungen sind aus Anlage III, Spalten 3 und 4, zu ersehen.

Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns bei abgekürzter Leibrente

Bei einem Veräußerungsgewinn von (1.300.000.- ./. 800.000.- =) DM 500.000.- soll die Auswirkung des gegenüber der normalen Leibrente niedrigeren Ertragsanteils (19 % nach § 55 EStDV statt 20 % nach § 22 Ziff. 1a EStG) und der gegenüber der Bewertungsmethode nach § 14 Abs. 2 BewG zu niedrigeren Kapitalwerten führenden Bewertung gem. §§ 12 und 13 BewG diskutiert werden. Die Vermögensentwicklung wird in Anlage III, Spalte 7, veranschaulicht.

Nachträgliche Versteuerung nach geltendem Recht bei "normaler" Leibrente

Ab dem Jahr 1975 übersteigen die Zahlungen das Buchkapital von DM 800.000.- und sind demgemäß als nachträgliche gewerbliche Einkünfte zu versteuern. Die Vermögensentwicklung wird in Anlage III, Spalte 5, dargestellt.

Nachträgliche Versteuerung nach dem BFH-Urteil vom 20.8.1970, a.a.O.

Es werden zwei Möglichkeiten dieser Besteuerungsmethode bei einem Buchkapital von DM 800.000.- und einem Rentenbarwert von DM 1.300.000.- durchgerechnet. Die erste Variante ist die Berechnung des Tilgungsanteils gemäß der sinkenden Lebenserwartung des Veräußerers. Zu jedem Jahresende wird auf der Basis eines Zinssatzes von 7 % der Rentenbarwert nach der dann noch bestehenden durchschnittlichen Lebenserwartung ermittelt. Die Differenz der Barwerte an Anfang und Ende der Jahre ist der in der Rente von DM 155.600.- enthaltene Tilgungsanteil, der Rest ist Zins. Während die Zinsen bei den sonstigen Einkünften (§ 22 Ziff. 1 EStG) angesetzt werden, entstehen durch die Tilgungen keine nachträglichen positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da die Tilgungsanteile das Buchkapital nicht erreichen. Vielmehr entsteht im Todesjahr 1982 ein nachträglicher gewerblicher Verlust in Höhe von (DM 800.000.- Buchkapital minus erhaltene Tilgungen DM 541.200.- =) DM 258.800.-

Die zweite Variante ist der Ansatz eines konstanten Tilgungsanteils aus der Differenz Rentenzahlung minus Ertragsanteil. Die jährliche Tilgung beläuft sich dann auf DM 155.600.- ./. 20 % v. DM 155.600.- (= DM 31.120.-) = DM 124.480.-. Das Buchkapital wird durch die Tilgungen im Jahr 1976 überschritten, so daß ab diesem Jahr positive gewerbliche Einkünfte entstehen. Die Vermögensentwicklungen für beide Varianten werden in Anlage III, Spalten 8 und 9, aufgezeigt.

(3) Lebenslängliche Gewinnbeteiligung

Der durchschnittliche Gewinn soll DM 155.600.- betragen analog der Schätzung bei Raten und Leibrente (ZinsfuB 7 %). Es werden wiederum zwei Varianten durchgerechnet. Innerhalb der ersten sechs Jahre der Laufzeit soll bei Variante 1 der tatsächliche Gewinnanteil um DM 20.000.- über DM 155.600.- und innerhalb der letzten sechs Jahre um DM 20.000.- unter DM 155.600.- liegen. Bei der Variante 2 soll der Gewinnanfall in umgekehrter Reihenfolge und Höhe stattfinden. Für beide Varianten werden die Alternativen Sofortversteuerung und aufgeschobene Besteuerung des Veräußerungsgewinns durchgerechnet. Bei Sofortversteuerung entstehen Einkünfte nach § 22 Ziff. 1 EStG erst dann, wenn die erhaltenen Gewinnanteile den ursprünglichen Barwert der Beteiligung (DM 1.300.000.-) überschreiten.

Bewertungsrechtlich ist § 16 BewG zu beachten, so daß der Jahreswert der Nutzungen nicht mehr als ein Achtzehntel des Werts des anteilig genutzten Betriebsvermögens des Erwerbers beträgt. Der Jahreswert wird vor Anwendung des Vervielfältigers nach § 14 Abs. 2 BewG noch um DM 3.600.- (§ 111 Ziff. 9 BewG) gekürzt. Die Berechnung der Vermögensentwicklung für den Fall der Sofortversteuerung bei der ersten Variante wird in Anlage IV dargelegt. Die in der ersten Zeile der Anlage IV in Klammern gesetzten Beträge sind die anteiligen Werte des genutzten Betriebsvermögens des Erwerbers, die zur Ermittlung des Jahreswerts nach § 16 BewG heranzuziehen sind. Die übrigen Vermögensentwicklungen sind in Anlage V enthalten.

Abschließend seien die Aktionsmöglichkeiten, für die eine Endwertberechnung durchgeführt wurde, in einer schematischen Übersicht dargestellt.[1)]

Entgeltformen / Besteuerungsmethode	Raten	Veräußerungs-Leibrente	Gewinnbeteiligung
Sofortversteuerung	Zinssatz 7 % Anlage I Zinssatz 5,5% Anlage III, Sp. 1	Zinssatz 7% (1) normale Leibrente Anlage III, Sp. 3 (2) abgekürzte Leibrente Anlage III, Sp. 7 Zinssatz 5,5% Anlage III, Sp. 4	Zinssatz 7 % Variante 1 Anlage IV Variante 2 Anlage V, Sp. 1 -
nachträgliche Versteuerung nach geltendem Recht	Anlage II	Anlage III, Sp. 5	Variante 1 Anlage V, Sp. 2 Variante 2 Anlage V, Sp. 3
nachträgliche Versteuerung nach dem BFH-Urt. v. 20.8.1970, a.a.O.	Anlage III, Sp. 2	Variante 1 Anlage III, Sp. 8 Variante 2 Anlage III, Sp. 9	-

1) Die Besteuerungsmethoden stellen hierbei "Unteralternativen" zu den Entgeltformen dar.

2. Sonderfragen bei Veräußerungen gegen Leibrente

Zweck dieser Modifikationen ist es, für die Entgeltform Veräußerungs-Leibrente die Auswirkungen der Wahl zwischen Sofortversteuerung und nachträglicher Versteuerung des Veräußerungsgewinns nach geltendem Recht eingehend zu untersuchen.

aa) Erhöhtes Buchkapital gegenüber dem Ausgangsbeispiel (Sachverhalt (2))

Das Buchkapital belaufe sich, unter ansonsten gleichen Bedingungen wie im Ausgangsbeispiel, auf DM 1.150.000.- und ist damit um DM 350.000.- höher. Durchgerechnet wird die Alternative der nachträglichen Versteuerung des Veräußerungsgewinns nach geltendem Recht. Wegen der genannten Erhöhung entstehen nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb erst ab dem Jahr 1977. Die Vermögensentwicklung wird in Anlage III, Spalte 6, aufgezeigt.

bb) Veräußerung bei höherem Alter des Veräußerers, geringerem Buchkapital und geringerem Veräußerungspreis gegenüber dem Ausgangsbeispiel (Sachverhalt (3))

Ein verheirateter, konfessionsloser Unternehmer, geboren am 30.12.1898, veräußert seinen Gewerbebetrieb mit einem Buchkapital von DM 200.000.- für DM 300.000.- zum 2.1.1970 gegen Leibrente. Seine Lebenserwartung beträgt neun Jahre. Er soll am Ende des neunten Jahres nach der Veräußerung versterben. Außer dem Gewerbebetrieb sollen im Veräußerungszeitpunkt wiederum für DM 100.000.- zu 8 % verzinsliche Wertpapiere vorhanden sein.

Der Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1970 beträgt DM 200.000.-. An Sonderausgaben fallen außer der Vermögensteuer jährlich DM 2.000.- an. Der jährliche Konsum steigt von DM 10.000.- im Jahre 1970 um DM 1.000.- pro Jahr.

Es werden die Vermögensentwicklungen untersucht, die sich für Sofortversteuerung und nachträgliche Versteuerung des Veräußerungsgewinns nach geltendem Recht ergeben. Die Jahresrente beträgt rd. DM 46.000.-. Sie wurde als Annuität auf der Grundlage einer Laufzeit entsprechend der Lebenserwartung von rd. neun Jahren und einer Verzinsung von 7 % ermittelt. Die rechnerische Auswertung ist aus Anlage III, Spalten 10 und 11 ersichtlich.

c) Gegenüberstellung und Bewertung der einzelnen Alternativen

1. Vergleich zwischen Kaufpreisraten und Veräußerungs-Leibrente entsprechend der verschiedenen einkommensteuerlichen Besteuerungsmethoden bei konstantem Zinssatz

aa) Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns

Die Berechnungen ergaben im Ausgangsbeispiel bei einem Zinssatz von 7 % einen Vermögensendwert von DM 1.530.162.- für Ratenzahlungen[1] und von DM 1.689.597.- für die Leibrente[2]. Der Vorteil der Leibrente liegt in der Besteuerung der Zuflüsse nach dem Ertragsanteil (§ 22 Ziff. 1a EStG). Er ist der Zinsanteil, der sich insgesamt bei einer im voraus zu zahlenden Zeitrente ergibt, deren Laufzeit der durchschnittlichen Lebenserwartung, abgeleitet aus den Deutschen Sterbetafeln 1949/51 für männliche Personen, entspricht. Der Zinssatz wurde dabei auf 4 % festgelegt.[3] Da der Ratenzins um 3 % höher ist, ergeben sich für die Jahre 1970 - 1979 gegenüber dem konstanten Ertragsanteil von 20 % bedeutend höhere Zinseinkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) und damit höhere Einkommensteuerzahlungen, die schließlich den niedrigeren Vermögensendwert bewirken.

Diese Aussage gilt aber nur für die typischen Fälle, auf die sich das Rechenbeispiel bezog. Die Laufzeit der Raten muß der durchschnittlichen Lebenserwartung und damit der Rentenlaufzeit, bei gleichem Zinssatz für beide Alternativen (oder einem nur geringfügig höheren Ratenzins) entsprechen. Außerdem darf der Veräußerer weder einkalkulieren, daß er seine durchschnittliche Lebenserwartung zum Zeitpunkt der Veräußerung überlebt, noch, daß er vorzeitig verstirbt. Denn hierdurch würden bereits die Ergebnisse vor dem Abzug von Steuern so stark voneinander abweichen, daß sich ein steuerlicher Vergleich erübrigen würde. Das Lebensalter zum Veräußerungszeitpunkt ist für einen Vergleich weiterhin zu beachten, weil auch bei einem verhältnismäßig jungen Veräußerer wegen des erhöhten Rentenrisikos, die Lebenserwartung erheblich zu über- bzw. zu unterschreiten, eine Gegenüberstellung von Kaufpreisraten und Leibrenten aus steuerlichen Gesichtspunkten nicht sinnvoll wäre.

---

1) Vgl. Anlage I
2) Vgl. Anlage III, Spalte 3
3) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 155

Die Auswirkungen erhöhter Zahlungen kraft Wertsicherungsklausel sind folgende: Solange unter der Voraussetzung gleicher Bruttoeinnahmen (Annuität = Rente) der Ratenzins über dem Ertragsanteil der Rente liegt, sind Raten (wenn man von verschiedenen Werbungskostenpauschbeträgen für Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte absieht) stärker mit Einkommensteuer belastet. Zwangsläufig ergibt sich die umgekehrte Wirkung, wenn der Ertragsanteil über dem Ratenzins liegt.

Der Vermögensendwert der abgekürzten Leibrente ist mit DM 1.720.034.-[1] noch um rd. DM 30.000.- höher als der Endwert der normalen Leibrente. Die Ursachen hierfür sind der geringere bewertungsrechtliche Ansatz des Kapitalwerts und die geringeren Einkünfte nach § 22 EStG.

- Denn die normale Leibrente ist, wie bereits dargelegt, nach § 14 Abs. 2 BewG zu errechnen, während die abgekürzte Leibrente wie eine in Raten zu tilgende Forderung zu bewerten ist, solange dadurch der Vervielfältiger nach § 14 Abs. 2 BewG nicht überschritten wird.[2] Bei sehr hohen Rentenbeträgen kann dann die Vermögensteuereinsparung von ausschlaggebendem Gewicht sein.
- Die geringeren Einkünfte aus der abgekürzten Leibrente nach § 22 EStG, die die Einkommensteuerbelastung vermindern, resultieren aus dem im Vergleich zur normalen Leibrente um 1 % niedrigeren Ertragsanteil nach § 55 EStDV.

Zurecht schlägt sich damit das höhere Risiko dieser Rentenart (die Laufzeit der Rente beträgt 13 Jahre, auch wenn der Berechtigte länger lebt) in einer günstigeren steuerlichen Behandlung nieder.

bb) Nachträgliche Versteuerung gemäß geltender Rechtsauffassung

Sind die Voraussetzungen dieser Besteuerungsart für Raten erfüllt, erweisen sich letztere, wenn man vom Rechenbeispiel ausgeht, bei gleicher Laufzeit etwas günstiger als die Leibrente (Vermögensendwerte DM 1.406.743.-[3] und DM 1.384.142.-[4]), weil der in der Regel höhere Vervielfältiger nach § 14 Abs. 2 BewG die Rente stärker mit

---

1) Vgl. Anlage III, Spalte 7
2) Vgl. S. 72 der Arbeit
3) Vgl. Anlage II
4) Vgl. Anlage III, Spalte 5

Vermögensteuer belastet. Geht man jedoch davon aus, daß die Ratenzahlungen zur Ausübung des Wahlrechts der Veräußerungsgewinnbesteuerung Versorgungsbezüge und deshalb entsprechend niedrig sein müssen, so kann der Vorteil des geringeren Vervielfältigers dadurch aufgehoben werden, daß vom Jahresbetrag der Leibrente vor Anwendung des Multiplikators nach § 14 Abs. 2 BewG der Freibetrag nach § 111 Ziff. 9 BewG abzuziehen ist. Dieser Freibetrag fällt umso stärker ins Gewicht, je geringer der Jahresbetrag der Rente und je jünger der Berechtigte ist. Zum Nachteil kann der Alternative Kaufpreisraten auch eine Aufzehrung des Freibetrags von DM 20.000.- nach § 110 Abs. 2, 3 BewG durch andere Kapitalforderungen, Wertpapiere, etc. gereichen. Unabhängig davon ist nach bisherigem Recht ein zusätzlicher Teilausgleich zwischen Raten und Rente stets dadurch gegeben, daß eine höhere Vermögensteuer auf den Raten- oder Rentenbarwert zu höheren Sonderausgaben und folglich zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt.

Erhöhen sich die Zahlungen aufgrund einer Wertsicherungsklausel, unterscheiden sich Raten und Leibrenten unter der Voraussetzung gleicher Laufzeit und gleicher Beträge in der Ermittlung der Einkünfte nicht. Ebenso führt eine Abfindung der Ansprüche des Veräußerers zu keinen Differenzen in den beiden Alternativen, wenn der gleiche Betrag gezahlt wird.

Aus rein steuerlichen Interessen dürfte somit aufgrund obiger Ausführungen eine Wahl zwischen Raten und Rente bei nachträglicher Versteuerung des Veräußerungsgewinns kaum zu treffen sein.

cc) Nachträgliche Versteuerung im Sinne des BFH-Urteils vom 20.8.1970, a.a.O.

Wenn die Zinsanteile nicht mit dem Buchkapital verrechnet werden, weisen Ratenzahlungen den höchsten Endwert (DM 1.451.702.-[1]) auf. Für Raten weist das Urteil ein vernünftigeres Ergebnis aus als für Renten. Die finanzmathematisch genau errechenbaren Tilgungsanteile der Annuitäten, die mit Abzahlung der Kaufpreisforderung ständig steigen, überschreiten je nach Höhe des Veräußerungsgewinns während der Laufzeit das Buchkapital und erhöhen dann die steuerpflichtigen Ein-

---

1) Vgl. Anlage III, Spalte 2

künfte. Gleichzeitig sinken mit der Abzahlung die Zinsanteile und verringern im Zeitablauf ceteris paribus die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Ermittelt man hingegen bei der Rente die Tilgungsanteile versicherungsmathematisch, so zeigt sich, daß wegen der nur langsam sinkenden statistischen Lebenserwartung die Tilgungsanteile mit wachsendem Anteil des Buchkapitals am Gesamtkaufpreis in Relation zum Veräußerungsgewinn (im Rechenbeispiel acht Dreizehntel Buchkapital und fünf Dreizehntel Veräußerungsgewinn) zu gering sind, um dieses Kapital während der zum Veräußerungszeitpunkt geschätzten Laufzeit zu überschreiten. Der schließlich am Ende der Laufzeit in Höhe der Differenz Buchkapital minus insgesamt niedrigere Summe der Tilgungsraten entstehende nachträgliche gewerbliche Verlust[1] kann sich steuerlich nur auswirken, wenn zum Verlustausgleich entsprechend hohe Einkünfte zur Verfügung stehen.[2] Die geringen Tilgungsanteile bedingen hohe Zinsanteile und folglich hohe Einkünfte aus Kapitalvermögen.[3] Das schlechte Ergebnis, das durch den weitgehenden Verlustausgleich am Ende der Laufzeit im Rechenbeispiel gemildert wird, ist ein im Vergleich zu Raten um rd. DM 95.000.- niedriger Endwert.[4] M.E. ist diese Art der Besteuerung einer Veräußerungsrente allenfalls sinnvoll, wenn das Rentenstammrecht wie im Urteilsfall zu einem Betriebsvermögen gehört.

Sieht man die um den Ertragsanteil nach § 22 Ziff. 1a EStG verringerten Rentenzahlungen als Tilgungen an, sinkt der Vermögensendwert gegenüber dem Wert bei Raten lediglich auf DM 1.430.732.-.[5] Die gleichmäßigen und verhältnismäßig niedrigen Einkünfte nach § 22 EStG, sowie die erheblich größere Gewähr für das Übersteigen des Buchkapitals durch die Tilgungen, wodurch das Risiko eines nicht ausgleichsfähigen Verlustes am Ende der Laufzeit entsprechend kleiner wird, würde diese Art der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach dem genannten BFH-Urteil für die Rente wesentlich attraktiver machen.

---

1) Vgl. S. 92 der Arbeit
2) Die Berechnung der in Anlage III, Sp. 8, ausgewiesenen Vermögensentwicklung ergab, daß einem Verlust von DM 258.800.- immerhin noch DM 214.617.- positive Einkünfte gegenüberstanden. In der Realität wird ein so günstiges Ergebnis nur selten vorliegen.
3) im Durchschnitt lt. Rechnung mehr als DM 110.000.-
4) Vgl. Anlage III, Spalte 8
5) Vgl. Anlage III, Spalte 9

Da die Finanzverwaltung das Urteil bisher nicht anwendet, sind die gefundenen Resultate für die Praxis nur dann relevant, wenn einem Antrag des Steuerpflichtigen auf Besteuerung nach dieser Methode stattgegeben wird.

2. Vergleich zwischen Kaufpreisraten und Veräußerungs-Leibrente entsprechend der verschiedenen (einkommensteuerlichen) Besteuerungsmethoden bei variablem Zinssatz

Legt das Finanzamt wegen fehlender Vereinbarungen zwischen Veräußerer und Erwerber statt eines vorgeschlagenen Zinssatzes von 7 % der Schätzung des Barwerts der jährlichen Zuflüsse von DM 155.600.- einen Zinssatz von 5,5 % zugrunde, so steigt der Barwert (und damit der Kaufpreis) für eine dreizehnjährige Laufzeit von DM 1.300.000.- auf DM 1.418.620.-.

- Wird der Veräußerungsgewinn s o f o r t v e r s t e u e r t, so ergibt sich bei R a t e n durch die erhöhte Steuer auf den höheren Veräußerungsgewinn, daß die Werte der angesammelten Einnahmenüberschüsse für einen Zinsfuß von 5,5 % bis zum Ende des sechsten Jahres geringer sind als bei einem Zinssatz von 7 %.[1] Ab dem siebten Jahr sind sie höher, weil dann der negative Einfluß der auf einer Basis von 7 % höheren Einkünfte aus Kapitalvermögen spürbar wird.

  Anders liegt der Tatbestand hingegen bei der R e n t e. Da der Ertragsanteil unabhängig von Zinssatzänderungen konstant bleibt, ist lediglich eine höhere Einkommensteuer aufgrund des höheren Veräußerungsgewinns bei 5,5 % Zins zu zahlen, die nicht wie bei Raten durch niedrigere Zinseinkünfte ausgeglichen wird. Die Senkung des Zinsfußes um 1,5 % bewirkt deshalb im Rechenbeispiel einen um rd. DM 53.000.- niedrigeren Vermögensendwert.[2] Es ist wegen dieses Ergebnisses allgemein ratsam, dem Finanzamt keinen Anlaß zu geben, den Zinssatz bei einer Veräußerung gegen Rente herabzusetzen.

---

1) Vgl. Anlage I u. Anlage III, Spalte 1
2) Vgl. Anlage III, Spalten 3 u. 4

- Wählt der Unternehmer die n a c h t r ä g l i c h e V e r s t e u e r u n g nach geltendem Recht, bleiben Zinssatzänderungen ohne Auswirkung.

Die Besteuerung nach dem BFH-Urteil v. 20.8.1970, a.a.O., bewirkt bei R a t e n , daß durch einen geringeren Zinssatz angesichts gleich bleibender Annuität die Einkünfte aus Kapitalvermögen verringert und die Tilgungen und damit die nachträglichen gewerblichen Einkünfte erhöht werden. Bei R e n t e n bleibt die Zinssatzänderung ohne Auswirkung, wenn die Differenz zwischen Rentenzufluß und Ertragsanteil als Tilgung angesehen wird. Die versicherungsmathematische Berechnung der Tilgungsbeträge ergibt wie bei Raten geringere Zins- und höhere Tilgungsanteile mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen.

3. Kurze Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse

Tabelle der Vermögensendwerte

	Raten DM	Rente DM
Sofortversteuerung:		
Zinssatz 7 %	1.530.162.-	1.589.597.-
Zinssatz 5,5 %	1.547.998.-	1.636.819.-
Nachträgliche Versteuerung	1.406.743.-	1.384.142.-
Besteuerung nach dem BFH-Urt. v. 20.8.70	1.451.702.-	1.338.144.- I 1.430.732.- II

I = versicherungsmathematische Ermittlung der Tilgungsanteile

II = Tilgungsanteile als Differenz Rentenbetrag ./. Ertragsanteil

Die Tabelle zeigt, daß bei Raten die Sofortversteuerung den höchsten und die nachträgliche Versteuerung nach geltendem Recht den niedrigsten Endwert ergibt. Die Leibrente weist dasselbe Resultat auf, wenn man bei der Methode nach dem BFH-Urteil v. 20.8.1970, a.a.O., die versicherungsmathematische Berechnung der Tilgungsanteile nicht vornimmt. Für die Alternativen Raten oder Rente ist bei

Sofortversteuerung die Rente und bei den übrigen Besteuerungsmethoden die Ratenzahlung vorzuziehen.

4. Besonderheiten bei Veräußerungen gegen Leibrente

aa) Vergleich zwischen Sofortversteuerung und nachträglicher Versteuerung für die Veräußerungs-Leibrente bei variabler Laufzeit

Die Entwicklungen der Werte der angesammelten Einnahmenüberschüsse verlaufen für die Sofortversteuerung und die nachträgliche Versteuerung nach geltendem Recht unterschiedlich. Während am Ende einer geschätzten Laufzeit von dreizehn Jahren die Berechnungen für einen Kaufpreis von DM 1.300.000.-, einem Buchkapital von DM 800.000.- und einem Zinssatz von 7 % einen um rd. DM 305.000.- höheren Vermögenswert für die Alternative Sofortversteuerung erkennen lassen, sind bis zum Ende des achten Jahres die Werte der Einnahmenüberschüsse für die Alternative nachträgliche Versteuerung nach geltendem Recht größer.[1] Die Ursache hierfür ist, daß sich bis zu diesem Zeitpunkt die hohe Steuerzahlung durch die Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns zum Nachteil dieser Alternative auswirkt. Die Sofortversteuerung ist erst dann vorteilhafter, wenn bei nachträglicher Versteuerung die Rente, sobald die Nutzungen das Buchkapital überstiegen haben, wegen der nunmehrigen Besteuerung der gesamten Rentenzahlungen als nachträgliche gewerbliche Einkünfte zu hohen Einkommensteuerzahlungen und damit schließlich zu niedrigeren Werten für die angesammelten Einnahmenüberschüsse führt.[2]

Dieser Effekt zeigt sich ebenso, wenn zwar der Kaufpreis gleich bleibt, aber das Buchkapital von DM 800.000.- auf DM 1.150.000.- erhöht und dadurch der Veräußerungsgewinn um DM 350.000.- geringer wird. Er zeigt sich weiterhin, wenn zur Minderung der Progressionswirkung des Einkommensteuertarifs ein Beispiel mit kleineren Zahlen durchgerechnet wird.[3]

Hieraus läßt sich der Schluß ziehen: Je länger der Steuerpflichtige lebt, um so günstiger wird die Sofortversteuerung für ihn. Dieser Schluß gilt

---

1) Vgl. Anlage III, Spalten 3 u. 5
2) Vgl. Sachverhalt (2) u. Anlage III, Spalten 6 u. 3: Ab dem Jahr 1981 sind sogar die Werte der angesammelten Einnahmenüberschüsse für eine Sofortversteuerung bei einem Buchkapital von DM 800.000.- höher als die Werte der angesammelten Einnahmenüberschüsse für die nachträgliche Versteuerung nach geltendem Recht mit einem um DM 350.000.- höheren Buchkapital.
3) Vgl. Sachverhalt (3) u. Anlage III, Spalten 10 u. 11: Ab dem 7. Jahr der Laufzeit ist die Sofortversteuerung günstiger.

auch dann, wenn die Besteuerung nach der Methode des BFH-Urteils v. 20.8.1970, a.a.O., erfolgt. Steht dem Unternehmer ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG zu, so bedeutet dies eine weitere Begünstigung der Sofortversteuerung.

Zur Absicherung dieses Vorteils besteht die Möglichkeit, eine verlängerte Leibrente zu vereinbaren, deren Mindestlaufzeit einer Zeitdauer entspricht, die nach der Kalkulation des Veräußerers zu höheren Vermögenswerten für die Alternative Sofortversteuerung im Vergleich zur Alternative nachträgliche Versteuerung führt. Im Ausgangsbeispiel[1] müßte somit die Mindestlaufzeit bei einer Gegenüberstellung: Sofortversteuerung - nachträgliche Versteuerung nach geltendem Recht, neun Jahre betragen.

Läßt man diese Möglichkeit außer acht, so kann die nachträgliche Versteuerung in den ersten Jahren der Laufzeit einen bisher nicht unmittelbar erwähnten Vorzug besitzen: Stirbt der Berechtigte, bevor die Früchte aus dem Stammrecht das Buchkapital erreicht haben, entsteht im Todesjahr ein ggf. mit anderen positiven Einkünften auszugleichender Verlust.[2] Dagegen entfällt nach der von mir vertretenen Rechtsauffassung ein Verlustabzug bei Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns,[3] so daß allenfalls durch einen Erlaßantrag (§ 131 AO) eine Steuerrückzahlung erreicht werden kann.

Erhöht sich die Rente aufgrund einer W e r t s i c h e r u n g s - k l a u s e l , wird bei Sofortversteuerung lediglich der konstante Ertragsanteil von den gestiegenen Zuflüssen errechnet. Wählt der Unternehmer die nachträgliche Versteuerung, so sind die gestiegenen Zuflüsse nach Übersteigen des Buchkapitals voll steuerpflichtig. Hierdurch erbringt diese Alternative, wenn die Wertsicherungsklausel zu höheren Nutzungen führt, im Vergleich zur Alternative der Sofortversteuerung mit steigender Laufzeit noch geringere Werte für die angesammelten Einnahmenüberschüsse als ohne Vereinbarung einer derartigen Klausel.

Die A b f i n d u n g von Leibrenten dürfte in der Regel nach der Lebenserwartung des Veräußerers im Abfindungszeitpunkt bemessen werden.

---

1) Vgl. Anlage III, Spalten 3 u. 5
2) Vgl. S. 38 u. 61 der Arbeit
3) Vgl. S. 60 der Arbeit

Hier ist die Sofortversteuerung stets von Vorteil, da bei nachträglicher Versteuerung der gesamte das Buchkapital übersteigende Betrag ohne Tarifbegünstigung steuerpflichtig wird, während bei Verzicht auf diese Alternative lediglich eine Vermögensumschichtung gegeben ist und die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn nur zum halben Tarif erhoben wurde.

Wird die R e n t e n e b e n einer B a r z a h l u n g geleistet, existieren gegenüber den bisherigen Schlußfolgerungen keine nennenswerten Änderungen. Der Vorteil einer teilweisen Auszahlung des Kaufpreises besteht darin, daß bei Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns (Rentenbarwert plus Barzahlung minus Buchkapital) die Steuerzahlung auf den Gewinn leichter zu finanzieren ist. In den Rechenbeispielen wurden Finanzierungsschwierigkeiten durch die Annahme eines jederzeit liquidierbaren und ausgabedeckenden Wertpapierbestandes umgangen. Eine derartige Reserve ist in der Realität oft nicht vorhanden.

bb) Wahl zwischen Veräußerungs- und Versorgungsrente

Da die betriebliche Versorgungsrente nicht erst nach Übersteigen des Buchkapitals, sondern ab der ersten Rentenzahlung voll steuerpflichtig ist,[1] ist sie steuerlich stärker belastet als die Veräußerungsrente. Sie ist daher aus rein steuerlicher Sicht ungünstiger. Wird allerdings das Buchkapital durch eine Barzahlung abgegolten, ist die steuerliche Belastung der Veräußerungsrente, wenn man nachträgliche Versteuerung des Veräußerungsgewinns nach geltendem Recht unterstellt, gleich derjenigen einer betrieblichen Versorgungsrente.

---

1) Vgl. S.64 der Arbeit

5. Vergleich zwischen Veräußerungs-Leibrente und Gewinnbeteiligung [1]

Kurze Zusammenfassung der errechneten Vermögensendwerte

	Veräußerungs-Leibrente DM	Gewinnbeteiligung DM
Sofortversteuerung (Zinssatz 7 %)	1.689.597.-	1.593.515.- (Variante 1) 1.512.050.- (Variante 2)
nachträgliche Versteuerung nach geltendem Recht	1.384.142.-	1.484.203.- (Variante 1) 1.421.575.- (Variante 2)

Die S o f o r t v e r s t e u e r u n g des Veräußerungsgewinns erbringt für die Gewinnbeteiligung nach den Bedingungen des Rechenbeispiels einen im Vergleich zur Rente geringeren Vermögensendwert, und zwar unabhängig davon, ob bei gleichem Durchschnittsertrag die Gewinnanteile in den ersten Jahren der Laufzeit höher (Variante 1) oder niedriger (Variante 2) sind als die konstanten Rentenzahlungen. Verfolgt man jedoch die Entwicklung der angesammelten Einnahmenüberschüsse für beide Entgeltformen während der Laufzeit, so zeigt sich zunächst das umgekehrte Ergebnis.[1] Bis zum elften Jahr der Laufzeit (Variante 1), bzw. bis zum neunten Jahr der Laufzeit (Variante 2), erbringt die Gewinnbeteiligung höhere Werte. Erst in den letzten zwei Jahren (Variante 1), bzw. in den letzten vier Jahren (Variante 2) errechnen sich für die Leibrente günstigere Ergebnisse gegenüber der Gewinnbeteiligung. Dies ist darauf zurückzuführen, daß

- einerseits die Rente ab dem ersten Jahr der Laufzeit zum Ertragsanteil (§ 22 Ziff. 1a EStG) steuerpflichtig ist, die laufenden Gewinnanteile jedoch steuerfrei bleiben, solange die gesamten Ausschüttungen den Barwert der Anteile zum Veräußerungszeitpunkt nicht übersteigen,[3]

---

1) Ein Vergleich zwischen Kaufpreisraten und lebenslänglicher Gewinnbeteiligung wird nicht durchgeführt. Er erscheint nicht sinnvoll, da ein Veräußerer nur in seltenen Ausnahmefällen aus steuerlichen Gründen eine Wahl zwischen Kaufpreisraten mit genau bestimmter Laufzeit und genau bestimmten jährlichen Bezügen einerseits, sowie der lebenslänglichen Gewinnbeteiligung mit ungewisser Laufzeit und ungewissen jährlichen Bezügen andererseits treffen wird.

2) Vgl. Anlage III, Spalte 3, Anlage IV u. Anlage V, Spalte 1

3) Vgl. die Ausführungen zur Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns aus der Gewinnbeteiligung auf S. 66 - 69 der Arbeit

- andererseits die Gewinnanteile, sobald die Gesamtausschüttungen den Barwert der Anteile zum Veräußerungszeitpunkt übertreffen, voll nach § 22 Ziff. 1 EStG steuerpflichtig sind und dadurch die einkommensteuerliche Belastung gegenüber den lediglich zum Ertragsanteil steuerpflichtigen Rentenzahlungen stark anwächst.

Entscheidet sich der Unternehmer für die n a c h t r ä g l i c h e V e r s t e u e r u n g nach geltendem Recht, bleiben die Werte der angesammelten Einnahmenüberschüsse für die Gewinnbeteiligung, wenn die Gewinnanteile in den ersten Jahren der Laufzeit gegenüber dem Rentenertrag höher sind (Variante 1), zwangsläufig stets über den Werten der Rente.[1] Sind die Gewinne in den ersten Jahren der Laufzeit niedriger als die Rentenbezüge (Variante 2), so sind die Werte der angesammelten Einnahmenüberschüsse für die Gewinnbeteiligung erst ab dem zehnten Jahr der Laufzeit höher als die Werte für die Veräußerungsrente,[2] da erst dann die höheren Nutzungen der Beteiligung gegenüber dem Rentenstammrecht in der zweiten Hälfte der Laufzeit zur Geltung kommen.

V e r m ö g e n s t e u e r l i c h ist die Belastung der Gewinnbeteiligung meist geringer als diejenige der Rente, weil der Jahreswert der Gewinnanteile nach § 16 Abs. 1 BewG beschränkt ist. Vor allem in den Fällen, in denen Grundstücke bei Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens anzusetzen sind, kann sich diese Beschränkung wegen der niedrigen Einheitsbewertung des Grundbesitzes günstig auswirken.

Stets ist für die obigen Ausführungen zu beachten, daß eine Abwägung der steuerlichen Vor- und Nachteile der Gewinnbeteiligung gegenüber der Rente ex ante sehr schwer ist, da die Prognose der Gewinnentwicklung eines Betriebs auf lange Sicht mit großen Ungenauigkeiten behaftet ist. Über die anhand des Rechenbeispiels aufgedeckten Konsequenzen hinaus werden deshalb keine weiteren Schlußfolgerungen für praktische Fälle gezogen.

---

1) Vgl. Anlage III, Spalte 5 u. Anlage V, Spalte 1
2) Vgl. Anlage III, Spalte 5 u. Anlage V, Spalte 3

B. Auswirkungen beim Erwerber

I. Steuerrechtliche Behandlung der alternativen Entgeltformen

a) Einkommensteuer

1. Erwerb gegen Raten

aa) Ermittlung des Kaufpreises für die übernommenen Wirtschaftsgüter

Erwirbt ein Steuerpflichtiger, der den Gewinn nach § 5 EStG ermittelt, einen Gewerbebetrieb, muß er den Kaufpreis bei Aufstellung der Eröffnungs- bzw. Übernahmebilanz auf die einzelnen Wirtschaftsgüter verteilen. Die einzelnen Güter sind dabei nach der Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Ziff. 7 EStG mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Ist der Kaufpreis gestundet, stellt er als passivierte Schuld die zu erbringende Gegenleistung für den Betrieb und damit die Summe der Anschaffungskosten der einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter dar.

Wenn die Tilgung des Kaufpreises in Raten erfolgt, ist die Kaufpreisschuld entsprechend ihrer Verzinsung zu bilanzieren. Die Vereinbarung eines angemessenen Zinssatzes bedeutet, daß die Verbindlichkeit zum Nennbetrag anzusetzen ist.[1] Wird Zinslosigkeit vereinbart (z.B. weil die Beteiligten davon ausgehen, daß in den vergleichsweise hohen Raten der Zins mit abgegolten ist), bildet der Barwert der Raten, der zum Zeitpunkt des Erwerbs auf die übernommenen Wirtschaftsgüter (einschließlich Geschäftswert) im Verhältnis ihrer Teilwerte aufzuteilen ist,[2] den Kaufpreis.[3] Er ist nach der Rentenformel zu berechnen.[4] Allerdings ist die Problematik des hierbei zugrunde gelegten Zinssatzes beim Erwerber erheblich schwerwiegender als beim Veräußerer. Je höher nämlich der Zinssatz und damit der in den Annuitäten enthaltene Zinsaufwand ist, desto niedriger ist nicht nur der Barwert der Verbindlichkeit, sondern zwangsläufig auch der gesamte Wert der erworbenen Wirtschaftsgüter.[5] Hieraus können gemäß den Wertveränderungen dieser Güter bis zu ihrem Ausscheiden aus dem Betrieb beträcht-

---

1) Vgl. Mittelbach, Geschäfts- und Praxisübertragungen, a.a.O., S. 264
2) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 78
3) Vgl. Mittelbach, Geschäfts- und Praxisübertragungen, a.a.O., S. 265
4) Vgl. RFH-Urt. v. 10.2.1932, VI A 1323/30, RStBl 1932, S. 628; v. 19.2.1936, VI A 806/34, RStBl 1936, S. 766
5) Dies gilt nur in dem seltenen Fall nicht, in dem der Erwerber die Zahlung eines Überpreises nachweisen kann.

liche Gewinnverschiebungen entstehen. Die steuerlichen Folgen werden an späterer Stelle beschrieben.[1)]

bb) Entwicklung der passivierten Ratenverpflichtung bis zur vollständigen Tilgung des Kaufpreises

Grundsätzlich werden an den auf den Erwerbszeitpunkt folgenden Bilanzstichtagen die Tilgungen erfolgsneutral mit dem Passivposten Kaufpreisschuld verrechnet, während die Zinsen Aufwand bilden. Fassen die Vertragsparteien Zins und Tilgung zu gleichbleibenden Annuitäten zusammen, ist aus den einzelnen Zahlungen entsprechend dem vertraglich vereinbarten bzw. im Einvernehmen mit der Finanzverwaltung festgelegten Zinsfuß der Zinsanteil als Differenz zwischen Ratenzahlung und Minderung des Barwerts der Kaufpreisschuld (= Tilgung) innerhalb von zwei unmittelbar aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zu errechnen.[2)]

Die Erhöhung der Ratenzahlungen durch eine Wertsicherungsklausel bedingt im allgemeinen keine Änderung des ursprünglichen Ratenbarwerts zum Erwerbszeitpunkt und damit der Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter.[3)] Gemäß herrschender Meinung ist nach Eintritt der in der Klausel enthaltenen Bedingungen der Kapitalwert der erhöhten noch zu leistenden Raten neu zu berechnen, und der Unterschiedsbetrag zum Kapitalwert, der sich ohne Berücksichtigung der Mehrleistung ergibt, in dem Wirtschaftsjahr, in dem die Erhöhung kraft der Klausel eintritt, als Aufwand zu behandeln.[4)] Da der Zinssatz gleichbleibt, steigen gemäß der erhöhten Verpflichtung auch die Zinsanteile bis zur vollständigen Tilgung der Kaufpreisschuld. Soweit zum Erwerbszeitpunkt ein Wirksamwerden der Wertsicherungsklausel feststeht, muß diese Tatsache in Abweichung von den obigen Ausführungen für den Ansatz des Teilwerts der Verpflichtung bereits zum Zeitpunkt ihrer Begründung berücksichtigt werden.[5)]

---

1) Vgl. S. 140 u. 141 der Arbeit
2) Vgl. Mittelbach, Geschäfts- und Praxisübertragungen, a.a.O., S. 265
3) Ders., a.a.O., S. 268; Kobs, a.a.O., S. 68/69: Die dort für Renten zitierten Rechtsprechung und Erlasse sind analog anzuwenden.
4) Vgl. Rosenau, Die Wertsicherungsklausel ....., a.a.O., S. 11, Abschn. 5, b) cc) u. S. 12, Abschn. 6, b) cc)
5) Vgl. S. 72 der Arbeit; die dortigen Ausführungen zur Vermögenssteuer sind analog anzuwenden.

2. Erwerb gegen Leibrente

aa) Veräußerungsrente

11. Ermittlung des Kaufpreises für die übernommenen Wirtschaftsgüter

Stellt eine Rentenverpflichtung die rechnerisch und wertmäßig ausgewogene Gegenleistung für den Betrieb dar, ist sie zu passivieren, während (wie bei Raten) die erworbenen Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungskosten aktiviert werden. Zur Errechnung des Gesamtwerts der aktivierten Wirtschaftsgüter sind die jährlichen Rentenleistungen nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu kapitalisieren.[1] Zwangsläufig ist dabei - analog zur Berechnung des Ratenbarwerts - der Rentenbarwert um so höher, je niedriger der Kapitalisierungszinsfuß ist. Im selben Ausmaß steigt grundsätzlich wiederum (wie bei Raten) der Gesamtwert der erworbenen Wirtschaftsgüter auf der Aktivseite.

Der BFH läßt es dahingestellt, wieweit im Rahmen des § 6 EStG zur Vereinfachung die Bewertung des Rentenstammrechts nach § 14 BewG zulässig sein mag.[2] Er bestätigt aber, daß diese Schätzungsmethode zu groben und ungenaueren Durchschnittswerten führt als die im wirtschaftlichen Verkehr übliche versicherungsmathematische Bewertung.[3] Die Fachliteratur plädiert daher überwiegend für eine ausschließliche Bewertung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen.[4]

22. Die Entwicklung des Passivums Rentenverpflichtung während der Laufzeit der wiederkehrenden Leistungen

Nach der versicherungsmathematischen Methode ist der Barwert der Rentenverpflichtung jeweils am Ende eines Wirtschaftsjahres gemäß der Lebenserwartung des Berechtigten neu zu ermitteln. Der Unterschiedsbetrag zum Barwert am Anfang des Wirtschaftsjahres stellt einen Ertrag dar, dem die während des Jahres als Aufwand verbuchten Rentenzahlungen gegenüberstehen. Per Saldo entsteht eine Gewinnminderung, die den Zinsanteil der Jahresleistung bildet.[5]

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 61 zu § 5, Stichwort Renten, Abschn. 4, c) aa)
2) Vgl. BFH-Urt. v. 30.7.1965, VI 264/64 U, BStBl 1965 III, S. 663
3) Ebd.
4) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 78; Littmann, Betriebsveräußerungen gegen ....., a.a.O., Abschn. B.II.2
5) Vgl. Mittelbach, Geschäfts- und Praxisübertragungen, a.a.O., S. 271

Wegen der Problematik einer derartigen Aufwandsermittlung (Höhe des Rechnungszinsfußes und Schätzung der Lebenserwartung) schlagen Rechtsprechung und Literatur teilweise eine andere Möglichkeit der Verrechnung der jährlichen Rentenzahlungen mit dem Passivposten vor, für die dem Unternehmer ein Wahlrecht zustehen soll. Nach dieser "buchhalterischen Methode" ist die jährliche Neubewertung und Neupassivierung der Rentenverbindlichkeit zu unterlassen. Die laufenden Rentenzahlungen werden mit der auf den Zeitpunkt der Veräußerung versicherungsmathematisch ermittelten Rentenschuld verrechnet, bis der Passivposten vollständig aufgelöst ist. "In diesem Fall beeinflussen die Rentenzahlungen bis zum Erreichen des Barwerts der Rentenschuld nicht den Gewinn; nach Übersteigen dieser Grenze sind sie in vollem Umfange Betriebsausgaben".[1)]

Littmann befürwortet diese Methode, weil es auch vom Standpunkt der Richtigkeit des Ergebnisses aus nicht unbedingt gerechtfertigt ist, dem Kaufmann die versicherungsmathematische Berechnung aufzuzwingen, da sie - gemessen am Einzelfall - nicht zutreffendere Ergebnisse zu liefern vermag.[2)] Ein FG-Urteil und Seithel vertreten die gleiche Ansicht.[3)] Andererseits räumt Littmann ein, daß der versicherungsmathematischen Berechnung eine gewisse innere Logik innewohnt, weil sie den Grundsätzen entspricht, nach denen der Passivposten gebildet wurde.[4)] Jansen/Wrede[5)] verweisen darauf, daß die Finanzverwaltung im gleichgelagerten Fall der Auflösung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht in obigem Sinne zugestehe. Deshalb sei ihm auch bei der steuerlichen Behandlung der Rentenverbindlichkeit dieselbe Bewertungsfreiheit zuzubilligen.[6)] M.E. existieren keine zwingenden Gründe, dem Betriebserwerber dieses Wahlrecht zu verwehren, so daß die Finanzverwaltung dessen Ausübung dulden müßte.

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 80
2) Vgl. Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 690 zu §§ 4,5
3) Vgl. FG München, Urt. v. 21.3.1967, II 137/66 - nicht rechtskräftig, EFG 1967, S. 565; Seithel, Renten ...., a.a.O., Abschn. B.II.1.a)
4) Vgl. Littmann, Betriebsveräußerungen ...., a.a.O., Abschn. B.II.3
5) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 80/81
6) Vgl. Abschn. 41 Abs. 15 EStR

Die steuerlichen Periodengewinne können sich je nach Anwendung einer der beiden Methoden stark unterscheiden. Bei der versicherungsmathematischen Schätzung steht den relativ gleichmäßigen und hohen Zinsanteilen während der Rentenlaufzeit die ggf. sehr beträchtliche Gewinnerhöhung durch Auflösung des Restwerts der Verpflichtung im Todesjahr des Berechtigten gegenüber. Die zweite sogenannte "buchhalterische Methode"[1] bewirkt nach der erfolgsneutralen Verbuchung der Rente in den ersten Jahren der Laufzeit hohe Aufwandsbuchungen in der restlichen Laufzeit. Eine Gewinnerhöhung durch Auflösung der Rentenverpflichtung nach dem Tode des Berechtigten ist bei ihr nur von Bedeutung, wenn der Berechtigte bereits in den ersten Jahren der Laufzeit verstirbt. Denn die Rentenverpflichtung verringert sich durch die Verrechnung mit den gesamten wiederkehrenden Leistungen (nicht nur dem Tilgungsanteil) schnell und demgemäß auch der ao. Ertrag bei ihrer Ausbuchung.

33. Wegfall der Rente durch Ablösung

Löst der Erwerber die Rentenverpflichtung durch eine Abfindungszahlung ab, so hängen die steuerlichen Konsequenzen ab:

- vom versicherungsmathematischen Kapitalwert der Rente im Abfindungszeitpunkt,
- dem Zweck der Abfindung,
- der bilanzmäßigen Behandlung der Zahlungsverpflichtung bis zum Abfindungszeitpunkt.

(1) Die Abfindungszahlung liegt u n t e r dem versicherungsmathematisch ermittelten Kapitalwert zum Abfindungszeitpunkt.

(a) Wurde die Verpflichtung nur um die Tilgungsanteile gemindert (versicherungsmathematische Auflösung), so entsteht in Höhe des Unterschieds Rentenverpflichtung minus Abfindung ein ao. Ertrag.[2]

(b) Wurde die buchhalterische Auflösung angewandt, entsteht, solange noch ein Passivposten "Rentenverpflichtung" existiert (der zum Abfindungszeitpunkt in der Regel niedriger ist als der versicherungsmathematische Barwert), eine positive oder

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 80
2) Vgl. Meyer/Richter, Einkommensteuerliche Fragen bei Wegfall ...., a.a.O., S. 8

negative Auswirkung auf den Gewinn entsprechend dem betragsmäßigen Unterschied zwischen Abfindung und Passivposten.[1]

(2) Die Abfindung ü b e r s t e i g t den versicherungsmathematischen Kapitalwert zum Abfindungszeitpunkt. Bei beiden Methoden der Auflösung von Rentenverpflichtungen sind vier Fälle zu unterscheiden:[2]

(a) Versicherungsmathematische Auflösung

(11) Wird die Mehrzahlung aus privaten Erwägungen geleistet, ist sie eine Entnahme (und Schenkung an den Veräußerer).

(22) Sind betriebliche Gründe ausschlaggebend, liegen in Höhe der Mehrzahlung meist zusätzliche Anschaffungskosten vor, soweit vom Rentenberechtigten erworbene Wirtschaftsgüter noch vorhanden sind.

(33) Ausnahmsweise kann der Mehrbetrag - obwohl vom Rentenberechtigten erworbene Wirtschaftsgüter noch vorhanden sind - auch Aufwand sein, wenn betriebliche Gründe für seine Zahlung ausschlaggebend sind, die in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang stehen.

(44) Sind vom Berechtigten erworbene Wirtschaftsgüter nicht mehr vorhanden, verbleibt ausschließlich eine Verbuchung des Mehrbetrags über ao. Aufwand.

(b) Buchhalterische Auflösung

Die ertragsmäßigen Konsequenzen sind hier etwas komplizierter, wobei jedoch die Mehrzahlung steuerlich gleich dem Fall der versicherungsmathematischen Auflösung behandelt wird. Zunächst wird der versicherungsmathematische Rentenbarwert zum Abfindungszeitpunkt errechnet. Existiert noch eine passivierte Verpflichtung, die regelmäßig unter diesem Barwert liegt, ergibt sich in obigen vier Fällen:

(11) Private Erwägungen für die Zahlung des Mehrbetrags; Die Abfindung wird in Höhe des Passivpostens erfolgsneutral, bis zum Unterschied zwischen Rentenbarwert zum Abfindungs-

---

1) Beispiel 1: Rentenbarwert zum Abfindungszeitpunkt DM 100.000.-, Abfindungszahlung DM 80.000.-, passivierte Rentenverpflichtung DM 60.000.-. Die Differenz von DM 20.000.- zwischen der Abfindung und dem Passivum ist ao. Aufwand.
Beispiel 2: Rentenbarwert wie in Bsp. 1, Abfindungszahlung DM 60.000.-, passivierte Rentenverpflichtung DM 80.000.-. Die Differenz von DM 20.000.- zwischen der Abfindung und dem Passivum ist ao. Ertrag.

2) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 105/106; Meyer/Richter, Einkommensteuerliche Fragen bei Wegfall ....., a.a.O., S. 8

zeitpunkt und Passivum als Aufwand und in Höhe des Mehrbetrags als Entnahme verbucht.

(22) Betriebliche Erwägungen für Zahlung des Mehrbetrags;
Sind vom Betriebsveräußerer erworbene Wirtschaftsgüter noch vorhanden, wird die Abfindung in Höhe des Passivums erfolgsneutral und bis zum Unterschied zwischen Rentenbarwert und Passivum als Aufwand verbucht. Die Mehrzahlung wird anteilig auf noch vorhandene Wirtschaftsgüter aktiviert.[1)]

(33) Die Mehrzahlung stellt, obwohl vom Betriebsveräußerer erworbene Wirtschaftsgüter noch vorhanden sind, nicht zusätzliche Anschaffungskosten, sondern ao. Aufwand dar.

(44) Betriebliche Erwägungen für Zahlung des Mehrbetrags;
vom Veräußerer erworbene Wirtschaftsgüter sind nicht mehr vorhanden.
Die Abfindung wird bis zur Höhe des Passivums erfolgsneutral und im übrigen als Aufwand verbucht.

Wurde die passivierte Rentenschuld bereits vor der Abfindungszahlung buchhalterisch voll aufgelöst, ist der Mehrbetrag, d.h. die Differenz zwischen Abfindungssumme und versicherungsmathematischem Barwert zum Abfindungszeitpunkt, wie in den eben geschilderten Fällen zu verbuchen. Andererseits entfällt die erfolgsneutrale Verrechnung mit dem Passivposten, so daß die Abfindung voll Aufwand in Höhe des versicherungsmathematischen Barwerts im Abfindungszeitpunkt bildet.

44. Steuerliche Auswirkungen vertraglicher Sonderabmachungen

(1) Passivierung der Rentenverpflichtung bei abgekürzten oder verlängerten Leibrenten

Bildung der Rentenverpflichtung:
Ist zwischen den Parteien eine a b g e k ü r z t e Leibrente vereinbart worden und weicht dabei der versicherungsmathematisch errechnete Kapitalwert von dem der Höchstlaufzeit entsprechenden Kapitalwert nach unten ab, muß lt. Herrmann-Heuer nach dem kaufmännischen

---

1) Beispiel: Rentenbarwert zum Abfindungszeitpunkt DM 90.000.-, Abfindungszahlung DM 105.000.-, passivierte Rentenverpflichtung DM 80.000.-.

Zunächst werden DM 80.000.- der Abfindung mit der Rentenverpflichtung verrechnet, (90.000.- ./. 80.000.- =) DM 10.000.- sind ao. Aufwand und schließlich sind (105.000.- ./. 90.000.- =) DM 15.000.- zu aktivieren.

Vorsichtsprinzip der höhere Betrag passiviert und als Anschaffungskosten für den Betrieb behandelt werden.
Bei Vereinbarung einer v e r l ä n g e r t e n Leibrente ist dementsprechend der höhere Betrag aus: versicherungsmathematischer Barwert nach der Lebenserwartung oder Barwert gemäß der Mindestlaufzeit, zu passivieren.[1)]

Auflösung der Rentenverpflichtung:
Für a b g e k ü r z t e Leibrenten dürfte eine finanzmathematische, auf die Höchstlaufzeit abgestellte Auflösung des Passivpostens die wirtschaftlich vernünftigste Lösung sein, weil diese Zeitdauer wie der Abzahlungszeitraum bei Kaufpreisraten von vornherein fest begrenzt ist.
Für v e r l ä n g e r t e Leibrenten bieten sich wie für normale Leibrenten die versicherungsmathematische und die buchhalterische Methode an. Stirbt jedoch der Berechtigte vor Ablauf der Mindestlaufzeit, so ist bei versicherungsmathematischer Auflösung der Passivposten auf den nächsten Bewertungszeitpunkt zum Barwert unter Zugrundelegung der Restdauer bis zum Ende der Mindestlaufzeit anzusetzen und während dieser Restlaufzeit finanzmathematisch aufzulösen. Die buchhalterische Methode erzwingt in diesem Fall folgende Behandlung: Besteht noch ein Passivposten, der höher ist als der entsprechend der Restlaufzeit der Rente finanzmathematisch ermittelte Barwert, muß der Posten auf diesen Barwert verringert und im weiteren Verlauf (wiederum) finanzmathematisch aufgelöst werden. Ist der Passivposten geringer als der der Restlaufzeit entsprechende Barwert oder bereits vollständig ausgebucht, so ist weiterhin die buchhalterische Methode anzuwenden.

(2) Wertsicherungsklausel

Eine Wertsicherungsklausel bleibt so lange unberücksichtigt, wie sie sich noch nicht ausgewirkt hat.[2)] Im Regelfall ist folglich zum Erwerbszeitpunkt keine Höherbewertung der Rentenverbindlichkeit auf der Passiv- und der angeschafften Wirtschaftsgüter auf der Aktivseite durchzuführen. Die spätere Erhöhung der Rente beruht auf dem

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG
2) Dies., a.a.O., Anm. 104 - 105 zu § 6 EStG

Rentenwagnis, so daß die Anschaffungskosten nicht nachträglich zu ändern sind.[1] Es ist lediglich die höhere Leibrente neu zu berechnen und zu passivieren mit denselben Folgen, die sich für eine Erhöhung von Kaufpreisraten ergaben.[2]

Wurde der Passivposten versicherungsmathematisch aufgelöst, ist diese Methode auf der Basis der erhöhten Rentenzahlungen weiterhin anzuwenden. Wählte der Erwerber die buchhalterische Methode, werden lediglich die höheren Rentenzahlungen vom Passivposten abgebucht und nach dessen Verschwinden als Aufwand behandelt.

bb) Betriebliche Versorgungsrente

Da die Vereinbarung der betrieblichen Versorgungsrente nicht als unmittelbare Gegenleistung für übernommene Wirtschaftsgüter anzusehen ist, können die Wirtschaftsgüter nicht mit dem Rentenbarwert aktiviert werden. Der Vorgang der Betriebsübertragung wird vielmehr nach § 7 Abs. 1 EStDV behandelt, d.h. der Erwerber führt die Buchwerte des Vorgängers fort.[3]

Findet der Erwerber das Kapitalkonto des Rentenberechtigten durch Barzahlung ab, sind in Höhe der Barzahlung Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 1 Ziff. 7 EStG gegeben, "so daß der Erwerber die übernommenen Wirtschaftsgüter in Höhe des Kapitalkontos aktivieren muß."[4] Im Endeffekt ergibt sich damit für die übernommenen Wirtschaftsgüter derselbe Wertansatz wie bei Zahlung einer reinen Versorgungsrente ohne Abfindung des Buchkapitals.

Eine Passivierung der Rentenlast wird in ständiger Rechtsprechung mit der Begründung nicht zugelassen, "daß für die Bemessung betrieblicher Versorgungsrenten die Ertragsaussichten des Unternehmens ausschlaggebend und deshalb die einzelnen Rentenzahlungen aus den laufenden Erträgen zu bestreiten seien".[5] Zwar bestehen aus allge-

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 11.8.1967, VI R 80/66, BStBl 1967 III, S. 699
2) Vgl. zur buchmäßigen Behandlung von Wertsicherungsklauseln auch Niedersächsisches Finanzministerium, Erlaß v. 4.6.1968 - S 2171 - 2/2157 - 1 - 31, 1), in: BB 1968, S. 696
3) Vgl. Littmann, Betriebsveräußerungen ..., a.a.O., Abschn. C. III.
4) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 135
5) Vgl. Seithel, Renten ..., Zweiter Teil ..., a.a.O., Abschn. C.II.1.

meinen bilanzsteuerlichen Erwägungen Bedenken gegen die Unterlassung der Passivierung[1], aber der BFH gewährt grundsätzlich nicht einmal ein Passivierungswahlrecht und bestätigt im Urteil VI 346/62 U[2] die einheitliche Auffassung von RFH und BFH[3], die Rentenzahlungen seien voll über Aufwand zu buchen. Er verweist hier darauf, daß es auch die Rechtssicherheit gebiete, die bisherige Rechtsprechung, für deren Aufgabe keine zwingenden Gründe vorlägen, beizubehalten.

Wegen des Passivierungsverbots können sich, anders als bei der Veräußerungsrente, am Ende der Rentenlaufzeit keine Gewinnauswirkungen ergeben. Jansen/Wrede führen hierzu zutreffend aus:
"Da die betriebliche Versorgungsrente nicht zu passivieren ist, stellt ihr Wegfall durch den Tod desjenigen, bis an dessen Lebensende die Rente zu zahlen ist, keinen Ertrag des Rentenverpflichteten dar."[4]

3. Erwerb gegen obligatorische Gewinnbeteiligung

aa) Entwicklung der Rechtsprechung

Lt. Rechtsprechung des RFH[5] bestand wegen der zum Erwerbszeitpunkt nicht zu beantwortenden Frage, ob die einem am Gewinn beteiligten Veräußerer zufließenden Ausschüttungen überhaupt den geschätzten Kaufpreis des Betriebes abdecken, keine Pflicht, Aktiva und übernommene Schulden in der Eröffnungs- bzw. Übernahmebilanz - wie beispielsweise bei einem Kauf gegen Raten - mit ihren Zeitwerten anzusetzen und zum Ausgleich eine entsprechende Zahlungsverpflichtung (die Gewinnbeteiligungslast) zu passivieren. Das Gericht folgerte lediglich, für Wirtschaftsgüter mit einem mehr objektiven Verkehrswert sei es

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 136
2) Vgl. Urt. v. 3.7.1964, BStBl 1964 III, S. 548
3) Vgl. u.a. RFH-Urt. v. 23.3.1932, VI A 2080/29, RStBl 1932, S. 705; v. 7.5.1941, VI 91/40, RStBl 1941, S. 553; BFH-Urt. v. 8.10.1957, I 347/56 U, BStBl 1957 III, S. 440; im selben Sinn auch die späteren Urteile v. 14.12.1965, IV 96/65 U, BStBl 1966 III, S. 244; v. 7.12.1966, VI 266/65, BStBl 1967 III, S. 306
4) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 136
5) Vgl. RFH-Urt. v. 2.12.1931, VI A 1516/29, Slg. Bd. 31, S. 1; v. 1.2.1933, VI A 1945/31, RStBl 1933, S. 479

zweckmäßig, insbesondere zur Festsetzung der Abschreibungen, eine sofortige Aktivierung und äquivalente Passivierung der Gewinnbeteiligung vorzunehmen. Immaterielle Wirtschaftsgüter hingegen, deren Wert mehr subjektiv geschätzt werde, müßten nach der einschlägigen Rechtsprechung regelmäßig im Wege einer allmählichen Aufstockung gemäß den an den Veräußerer auszuschüttenden Gewinnanteilen aktiviert werden.

Der BFH[1] weicht von dieser Auffassung ab. Im Urteil vom 17.12.1964, a.a.O., läßt er es zu, daß der Unternehmer bei einem immateriellen, nicht frei übertragbaren Wirtschaftsgut ("Vertretungsrecht" eines Handelsvertreters, Konzessionen usw.), für das eine AfA zulässig ist, auch auf eine allmähliche Aktivierung verzichtet und, statt eines Aufwandes in Höhe der AfA, die tatsächlichen Zahlungen für dieses Wirtschaftsgut (die anteiligen Gewinne) als laufende Betriebsausgabe verbucht. Im Urteil vom 2.2.1967, a.a.O., trifft er schließlich eine allgemeine Regelung, von der der Sonderfall des Urteils vom 17.12.1964 unberührt bleibt. Er räumt dem Unternehmer das Wahlrecht ein, objektiv schwer bewertbare immaterielle Wirtschaftsgüter sofort mit dem geschätzten Zeitwert zu aktivieren oder erst die laufenden Gewinnanteile des Veräußerers als Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts zu behandeln. Allerdings dürfe hierdurch der zu ermittelnde Teilwert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Erwerbs nicht überschritten werden. Gleichzeitig bezeichnet er dieses Wahlrecht als Ausnahme und verweigert es in Einschränkung der BFH-Rechtsprechung für Wirtschaftsgüter mit objektiv feststellbarem Wert, die damit nach seiner Ansicht zum Erwerbszeitpunkt mit ihrem Zeitwert aktiviert werden müssen.

bb) Literaturmeinungen

K r a h [2] tritt für ein Wahlrecht ein, in der Eröffnungs- bzw. Übernahmebilanz des Erwerbers entweder sämtliche übernommenen Wirtschaftsgüter mit ihrem Zeitwert anzusetzen und zum Ausgleich die Gewinnbetei-

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 17.12.1964, IV 378/61 U, BStBl 1965 III, S. 170; v. 2.2.1967, IV 246/64, BStBl 1967 III, S. 366

2) Vgl. Krah, R., Kaufpreisrenten und Kaufpreisraten bei der Einkommensbesteuerung, in: BB 1961, S. 1370 - 1376, hier S. 1372/1373

ligung mit ihrem vermutlichen Barwert zu passivieren oder zunächst auf die Aktivierung erworbener stiller Reserven zu verzichten, was im Endeffekt einen Ansatz der Buchwerte des Veräußerers bedeutet. Statt des Buchkapitals des Veräußerers wird dann der äquivalente Schuldposten Gewinnbeteiligung passiviert.

(1) Ansatz sämtlicher übernommener Wirtschaftsgüter zum Zeitwert und gleich-hohe Passivierung der Gewinnbeteiligung: Es bestehen zwei Möglichkeiten, den Passivposten Gewinnbeteiligung aufzulösen.
- Einmal bietet sich die buchhalterische Methode an,[1]
- zum anderen kann man unter dem Gedanken, daß die Summe der abzuführenden Gewinne auch Zinsen enthält, jede einzelne Gewinnausschüttung in einen Tilgungs- und einen Zinsanteil aufspalten und nur den Tilgungsanteil mit der Gewinnbeteiligungslast bis zu deren Auflösung verrechnen. Die Trennung in Zins und Tilgung ist hierbei so vorzunehmen, daß für jede einzelne Gewinnausschüttung der Barwert zum Erwerbszeitpunkt (= Tilgungsanteil) errechnet wird. Der Restbetrag des auszuschüttenden Gewinnanteils ist Zins.[2]

(2) Fortführung der Buchwerte des Veräußerers und Passivierung der Gewinnbeteiligung statt des Buchkapitals des Veräußerers: Es ergeben sich zur Auflösung der passivierten Gewinnbeteiligung und zur Aktivierung der gekauften stillen Reserven im Grunde wiederum die beiden genannten Prinzipien.
- Nach der buchhalterischen Methode werden die Ausschüttungen zunächst mit dem Schuldposten verrechnet, anschließend dienen sie zur Aufstockung stiller Reserven für noch vorhandene erworbene Wirtschaftsgüter (insbesondere für den derivativen Firmenwert) und schließlich werden sie als Aufwand verbucht.
- Bei Aufspaltung der Zahlungen in Zins und Tilgung werden statt des vollen Ausschüttungsbetrages nur die Tilgungsanteile zur Auflösung des Schuldpostens und anschließend zur Aufstockung der Buchwerte um die stillen Reserven verwendet.

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 120/121
2) Vgl. Mittelbach, Geschäfts- und Praxisübertragungen, a.a.O., S. 275

H e r r m a n n - H e u e r [1] befürworten in Übereinstimmung mit der BFH-Rechtsprechung das Wahlrecht für die Aktivierung eines immateriellen, schwer bewertbaren Wirtschaftsgutes und eine sofortige Aktivierungspflicht für objektiv bewertbare Wirtschaftsgüter. Verzichtet der Erwerber im Rahmen seines Entscheidungsspielraums auf eine Sofortaktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter, soll die gesamte Kaufpreisschuld (Gewinnbeteiligungslast) in einen Gegenwert für objektiv bewertbare Wirtschaftsgüter, der passiviert wird, und in eine auf den Geschäftswert und ähnliche Wirtschaftsgüter entfallende Verbindlichkeit aufgeteilt werden. Für die Auflösung der passivierten Gewinnbeteiligung schlägt der Kommentar mehrere Methoden vor:

(1) Analog der Auffassung von Krah können die tatsächlichen Zahlungen gegen den Passivposten verbucht und nach seinem Verbrauch als Geschäftswert aktiviert werden.

(2) "In Betracht kommt auch, weil den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung uE nicht widersprechend, nur den bei der Kapitalisierung der Gewinnbeteiligungslast geschätzten Jahresbetrag der Gewinnbeteiligungslast vom Passivposten abzubuchen und einen Mehrbetrag als Aufwand, einen Minderbetrag als Ertrag des betreffenden Jahres zu behandeln."[2] Ist der Passivposten aufgezehrt, stellt der geschätzte Jahresbetrag Anschaffungskosten für den Geschäftswert dar.

(3) "Eine periodengerechtere Ergebnisrechnung entsteht, wenn wie beim Abbau von Rentenverpflichtungen verfahren wird". Die gesamte Gewinnbeteiligungslast wird "- unter Zugrundelegung des kapitalisierten Jahresbetrags - jährlich auf ihren Barwert zurückgeführt; der geschätzte oder tatsächlich niedrigere Jahresbetrag der Gewinnbeteiligung bildet eine laufende Betriebsausgabe (s. auch § 5 Anm. 61 "Renten" Abschn. 4 c aa), der tatsächlich höhere Betrag Aufwand. - Die nicht passivierte Gewinnbeteiligung ist laufend als Anschaffungskosten eines Geschäftswerts zu aktivieren."[3]

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG
2) Für diesen Vorschlag weist der Kommentar auf Kobs, E., Veräußerung und Übertragung von Gewerbebetrieben, a.a.O., S. 76, hin.
3) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG

Diese kurze Beschreibung birgt in zweifacher Hinsicht Unklarheiten:

(a) M.E. ist der Hinweis auf die Rente und die zusammenhängende Beschreibung der Methoden (1) bis (3) so zu deuten, daß mit dem kapitalisierten Jahresbetrag derjenige Betrag gemeint ist, der sich bei Errechnung der Gewinnbeteiligungslast zum Erwerbszeitpunkt ergab. Ansonsten kann es im Extremfall geschehen, daß die Last wegen der schwankenden Bezugsgröße in einem Jahr, in dem kein Gewinn erzielt wird, auf einen Barwert von DM 0.- zurückzuführen ist und in den nächsten Jahren bei steigenden Gewinnen der Barwert am Ende eines Wirtschaftsjahres jeweils größer ist als am Jahresbeginn. Solche Verzerrungen der Periodengewinne werden durch die gleichmäßige Basis des ursprünglich geschätzten Durchschnittsertrages vermieden.

(b) Wenn die nicht passivierte Gewinnbeteiligung laufend als Anschaffungskosten eines Geschäftswerts zu aktivieren ist, bleibt offen, ob analog der Methoden (1) und (2) verfahren werden soll. Dann würde die jährliche Barwertminderung der gesamten Verpflichtung gegen die passivierte Beteiligung verrechnet und anschließend zur Aufstockung des Geschäftswerts herangezogen werden. Eine weitere und m.E. auch zutreffendere Möglichkeit ist, die jährliche Minderung der gesamten Gewinnbeteiligungslast nach dem zum Erwerbszeitpunkt gegebenen Verhältnis "passivierte Gewinnbeteiligung zu nicht passivierte Gewinnbeteiligung" aufzuteilen. Der eine Teil mindert den Passivposten, der andere Teil dient der Aktivierung des Geschäftswerts und anderer immaterieller Wirtschaftsgüter.

S e i t h e l [1] hält es bereits bei der Methode (1) von Herrmann-Heuer für richtiger, von allem Anfang an einen geschätzten Anteil der laufenden Veräußerungsleistungen nach und nach auf den derivativen Geschäftswert zu aktivieren, da die laufenden Leistungen von Beginn an anteilig auch den erworbenen Geschäftswert betreffen. Der jeweilige Anteil soll dabei nach der Relation "Geschäftswert zu Wert der sonstigen erworbenen Wirtschaftsgüter" ermittelt werden. Im übrigen betont er, daß sich die Rechtsprechung des BFH noch nicht festgelegt hat, so daß es dem Steuerpflichtigen überlassen bleibt, nach welcher

---

1) Vgl. Seithel, a.a.O., Abschn. B.III.1.a)

Methode er verfahren will.

R o s e [2] geht davon aus, daß alle erworbenen Wirtschaftsgüter aktiviert werden unter entsprechender Passivierung der obligatorischen Last. In jedem Wirtschaftsjahr wird grundsätzlich eine versicherungs- bzw. finanzmathematische Neubewertung der Verbindlichkeit durch Kapitalisierung des ausgeschütteten Gewinnanteils durchgeführt. Dabei kann es sich in Ausnahmefällen ergeben, daß bei einem stark gestiegenen Gewinn der Wert der Verpflichtung am Jahresende höher ist als am Jahresanfang. Dieses Ergebnis entsteht, wenn die Gewinnsteigerung gegenüber dem Vorjahr größer ist als der Effekt des gemäß der gesunkenen Laufzeit niedrigeren Vervielfältigers für den Jahresbetrag (z.B. Wert am Anfang des Wirtschaftsjahres = 10 x 30.000.-, Wert am Ende des Wirtschaftsjahres = 9,2 x 35.000.-). Infolge der Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Ziff. 3 EStG soll dann aber bei einer späteren Gewinnsenkung der mit dem zutreffenden Vervielfältiger zu multiplizierende Jahresbetrag nicht niedriger sein dürfen als der geschätzte Gewinnanteil (= Jahresbetrag), der zum Erwerbszeitpunkt der Passivierung zugrunde lag. Da die Herabsetzung bis zu dieser Mindestgrenze keine Pflicht ist, kann trotz des tatsächlich gesunkenen Gewinns mit dem bisherigen höheren Gewinnanteil multipliziert werden.

Beispiel:

Wert zum Erwerbszeitpunkt = 5 x 30.000.-; Wert am Ende des ersten Jahres bei einer Gewinnsteigerung um DM 8.000.- = 4 x 38.000.-; im zweiten Jahr sinkt der Gewinn auf DM 28.000.-; der mit dem nunmehrigen Vervielfältiger zu multiplizierende Jahresgewinn kann DM 38.000.- oder weniger betragen, der Mindestwert ist jedoch DM 30.000.-.

G r i e g e r [2] überläßt es dem Unternehmer, auf eine Aktivierung und Passivierung völlig zu verzichten, wenn sich die laufenden Abschreibungen auf ein Wirtschaftsgut in etwa mit den laufenden Gewinnanteilen decken. Die Ausschüttungsbeträge sind dann von Anfang an voll abzugsfähige Betriebsausgaben.

---

1) Vgl. Rose, G., Betrieb und Steuer, Erstes Buch, a.a.O., S. 102/103
2) Vgl. Grieger, R., Anm. zum BFH-Urt. v. 2.2.1967, a.a.O., in: BB 1967, S. 618

cc) Kritische Würdigung der einkommensteuerlichen Behandlung von Gewinnbeteiligungslasten

11. Passivierung der Last

Die Zulässigkeit der allmählichen Aufstockung auf der Aktivseite wird in der Fachliteratur vielfach für äußerst bedenklich gehalten. G l a d e [1] stellte bereits vor Ergehen der BFH-Urteile v. 17.12.1964, a.a.O., und v. 2.2.1967, a.a.O., fest, daß Verbindlichkeiten in sinngemäßer Anwendung des Niederstwertprinzips mit den Anschaffungskosten zu passivieren sind, d.h. zum Zeitwert des zugeflossenen Vermögens. In entsprechendem Umfang sind stille Reserven aufzulösen, also auch solche, die auf den derivativen Geschäftswert entfallen. Wenn durch eine Abbuchung nach der buchhalterischen Methode am Ende der zum Erwerbszeitpunkt geschätzten Laufzeit wegen niedriger Gewinne noch ein Passivposten verbleibt (der über ao. Ertrag ausgebucht wird), hat sich nach seiner Ansicht die Ertragslage so verschlechtert, daß eine Teilwertabschreibung auf den ursprünglich zu hoch geschätzten Geschäftswert erforderlich wird.

L i t t m a n n [2] verweist auf die Grundsätze der Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit. Durch das Verfahren der allmählichen Aufstockung werde weder die Aktiv- noch die Passivseite der Bilanz auch nur einigermaßen zutreffend dargestellt. Außerdem weist er darauf hin, daß wegen der Obergrenze des Teilwerts der Wert der immateriellen Wirtschaftsgüter ohnehin nach Auflösung des Passivpostens für die nun beginnende Aufstockung geschätzt werden muß, so daß nicht ohne weiteres einzusehen sei, warum diese grobe Schätzung nicht schon im Zeitpunkt des Betriebserwerbs vorgenommen werden soll. Aus diesen Gründen sei der Teilwert des übernommenen Betriebsvermögens im Erwerbszeitpunkt frei zu schätzen und zum Ausgleich die Gewinnbeteiligungsschuld zu passivieren. Maßgebend sei hierbei die subjektive Vorstellung der Beteiligten, daß der Kaufpreis dem objektiven Wert des erworbenen Betriebs entspreche.

Zu weit geht der Autor jedoch m.E., wenn er glaubt, die freie Schätzung als einen vorläufigen Wertansatz ansehen zu können, dem die Abänderbar-

---

1) Vgl. Glade, A., Bilanzierungsprobleme bei Abfindung eines Mitgesellschafters gegen Gewinnbeteiligung, in: Wpg 1960, S. 153 - 156, hier S. 155

2) Vgl. Littmann, Betriebsveräußerungen gegen ...., a.a.O., Abschn. B.II.5.a)

keit von vornherein innewohnt. Er will deshalb bei Leibrente und Gewinnbeteiligung in Höhe einer am Ende der Laufzeit noch nicht ausgebuchten Verbindlichkeit zuerst die zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Aktivwerte abstocken und nur einen sich dann noch ergebenden Restposten über ao. Ertrag auflösen.[1] Der BFH hingegen hat im Urteil v. 2.2.1967, a.a.O., klar zum Ausdruck gebracht, daß es sich bei den Anschaffungskosten einerseits und der übernommenen und zu bilanzierenden Gewinnbeteiligungsverpflichtung andererseits um zwei selbständige Bilanzposten handelt, deren jeweilige Bewertung an den Bilanzstichtagen sich nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen richtet. Auch die späteren Urteile v. 11.8.1967, a.a.O., (keine Nachaktivierung, wenn sich eine Rente kraft Wertsicherungsklausel erhöht) und v. 5.2.1969[2] (keine Ermäßigung der Anschaffungskosten bei teilweisem Fortfall einer Rentenverpflichtung) beweisen, daß die Unabhängigkeit der Anschaffungskosten vom Schicksal der wiederkehrenden Leistungen ein fester Grundsatz der Rechtsprechung ist.

J a n s e n / W r e d e [3] begründen ihre Ablehnung einer allmählichen Aufstockung mit § 6 Abs. 1 Ziff. 7 EStG, wonach bei entgeltlichem Erwerb, auch wenn die Anschaffungskosten im Zeitpunkt des Erwerbs schwierig festzustellen sind, eine sofortige Aktivierung vorzunehmen ist. Die Gesetzesvorschrift sei unabhängig davon anzuwenden, ob eine Gewinnbeteiligung, eine Veräußerungsrente oder Kaufpreisraten gegeben sind. Sie betonen weiterhin wie Littmann, daß im Erwerbszeitpunkt eine Schätzung des Betriebsvermögens vorgenommen werden muß, da sich Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgleichen und das Hindernis einer ungenauen Bewertung ohnehin auch bei einer allmählichen Aufstockung nicht zu überwinden ist. Man muß den Autoren außerdem darin zustimmen, daß sich in der Praxis infolge der Nachaktivierung Komplikationen nicht nur hinsichtlich der AfA für immaterielle Wirtschaftsgüter, sondern vor allem auch hinsichtlich eines Gewinnausweises bei deren Veräußerung ergeben können. Denn der Veräußerungserlös ist möglicherweise mangels Verrechnung mit einem aktivierten Wert voll Ertrag, dem erst später Aufwendungen gegenüberstehen, wenn die passivierte Last durch Verrechnung mit den Ausschüttungen aufgelöst ist[4] und die weiteren an-

---

1) Vgl. Littmann, Betriebsveräußerungen gegen ...., a.a.O., Abschn. B.II.6.
2) Vgl. BFH-Urt. I R 21/66, BStBl 1969 II, S. 334
3) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 118 u. 119
4) Jansen/Wrede gehen hierbei von der Anwendung der buchhalterischen Methode aus.

teilig auf das veräußerte Wirtschaftsgut entfallenden wiederkehrenden Leistungen abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen.

Die Anwendbarkeit des Vorschlages von G r i e g e r stößt m.E. auf zu große Schwierigkeiten hinsichtlich der Passivierung der Beteiligung, wenn neben Wirtschaftsgütern, deren laufende Abschreibung sich vermutlich mit den laufenden Gewinnanteilen decken, noch andere Güter erworben wurden, bei denen dies nicht zutrifft. Denn sie müssen mit der anteilig auf sie entfallenden Last aktiviert werden. Immerhin ließ der BFH im Sonderfall des Urteils v. 17.12.1964, a.a.O., den völligen Verzicht auf eine Aktivierung zu. Es bleibt aber dahingestellt, ob die Finanzverwaltung diese Behandlung auch für materielle Wirtschaftsgüter zuläßt; einen Rechtsanspruch hierauf dürfte der Steuerpflichtige nicht haben.[1)]

22. Auflösung der Last

Wie aus den Darlegungen hervorgeht, wird - im Fall der Sofortaktivierung wie im Fall der allmählichen Aufstockung - überwiegend die Anwendung der buchhalterischen Methode bejaht. Ausschließlich für die versicherungsmathematische Methode tritt nur R o s e ein.[2)] Seiner Handhabung sollte man m.E. jedoch nur in Einzelfällen Folge leisten. Denn eine generelle Bindung des für die jährliche Neubewertung der Beteiligung heranzuziehenden Jahresbetrags an den ursprünglichen Ansatz zum Zeitpunkt der Betriebsübertragung bei später niedrigeren Gewinnen wird man weder h a n d e l s - noch s t e u e r r e c h t - l i c h bejahen können.

Nach H a n d e l s r e c h t kommt eine Passivierung von Gewinnbeteiligungen nur in Ausnahmefällen in Betracht, insbesondere wenn durch die Passivierung der Ausweis eines aus der Aktivierung der Gegenwerte entstandenen und auszuschüttenden Gewinns verhindert werden soll.[3)] Wurde die Last passiviert, bewirkt der Imparitätsgrundsatz eine Erhöhung des Passivpostens, wenn die tatsächliche Entwicklung ergibt, daß die ursprüngliche Schätzung zu niedrig war.[4)] Daher kann auch der

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 24c zu § 16 EStG
2) Vgl. Rose, a.a.O., S. 102
3) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1 Rechnungslegung, Stuttgart 1968, Anm. 234 zu § 151
4) Vgl. Glade, Bilanzierungsprobleme ...., a.a.O., S. 156

Barwert am Ende des Wirtschaftsjahres höher sein als an dessen Anfang. Andererseits führt die Tatsache, daß der Erwerber in einem Jahr weniger Gewinnanteile auszuzahlen hat als ursprünglich kalkuliert, noch nicht zu einem ao. Ertrag durch Verringerung des Passivums infolge einer nunmehr niedrigeren Schätzung der künftigen Jahresgewinne. Denn es ist durchaus möglich, daß in den folgenden Jahren die Gewinne wieder höher sind und der Erwerber doch den ursprünglichen Kaufpreis zu zahlen hat.[1] Neben dem Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne verhindert damit auch der Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht eine Gewinnerhöhung durch Teilauflösung des Passivums. Wenn aber die Erträge über mehrere Jahre ständig sinken, gegebenenfalls sogar Verluste entstehen und in der Zukunft keine bedeutenden Gewinnsteigerungen mehr zu erwarten sind, muß die Last handelsrechtlich zur Vermeidung einer gravierenden Unterbewertung des Reinvermögens verringert werden. Die Verbindlichkeit gleicht m.E. ohnehin sehr stark einer Rückstellung, und für Rückstellungen bestimmt § 156 Abs. 4 AktG eindeutig, daß sie nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, d.h. des Betrages mit der größten Wahrscheinlichkeit.[2]

S t e u e r r e c h t l i c h ist dem Anschaffungswertprinzip (§ 6 Abs. 1 Ziff. 3 i.V.m. Ziff. 2 EStG) grundsätzlich zu folgen. Bei der Gewinnbeteiligung kommt jedoch ein weiterer Aspekt hinzu. In ihr wird "nicht nur ein echter Gegenwert für den Betrieb, sondern auch ein ungewisses Risiko erfaßt, das sich sowohl zugunsten als auch zu Ungunsten"[3] des Erwerbers auswirken kann. "Die Risikoabwicklung stellt je nach der Entwicklung einen laufenden positiven oder negativen Ertrag dar, der losgelöst vom Veräußerungsgeschäft ..... gesehen werden muß."[4] Daher kann man m.E. den Unternehmer auch steuerrechlich nicht zwingen, angesichts erheblich gesunkener Gewinne bis zum Ende der Laufzeit der Beteiligung mit einer Auflösung des Passivpostens zu warten und eine hohe Ertragsteuerbelastung durch die "schlagartige" Auflösung der stillen Reserve hinzunehmen. Ein besonders starkes Indiz für die gesunkene Ertragslage ist eine von der Finanzverwaltung zugelassene Teilwertab-

---

1) Vgl. Mittelbach, Geschäfts- und Praxisübertragungen, a.a.O., S. 155
2) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O., Anm. 43 zu § 156
3) Vgl. Glade, Bilanzierungsprobleme ...., a.a.O., S. 155
4) Ebd.

schreibung auf den Geschäftswert vor dem letzten Jahr der Laufzeit. Die angemessene Minderung des Passivpostens ist dann eine fast logische Konsequenz.

Die Problematik der Auf- und Abwertung von Gewinnbeteiligungsverpflichtungen in Anpassung an die Gewinnschwankungen ist grundsätzlich unabhängig davon, ob die versicherungsmathematische (bzw. finanzmathematische) oder die buchhalterische Auflösung angewandt wird. Bei der buchhalterischen Methode wird allerdings der Passivposten ceteris paribus schneller aufgelöst, da die Gewinnanteile nicht in Zins und Tilgung aufgespalten werden. Trotz dieser Wirkung kann nach einer Ausbuchung der im Erwerbsjahr voll passivierten Beteiligung zwangsläufig nicht nochmals ein Passivum bei plötzlich stark steigenden Gewinnen über Aufwand (zur Minderung einer steigenden Ertragsteuerbelastung) eingebucht werden.

Nach Jansen/Wrede [1] ist die Berücksichtigung von Zinsen in den Ausschüttungsbeträgen abzulehnen, da es bei Kaufpreisansprüchen, die in ihrer Höhe vom künftigen Gewinn abhängen, sicher nicht dem Parteiwillen und den kaufmännischen Gepflogenheiten entspricht, einen Teil des Kaufpreises als dessen Nutzung anzusehen. Die sehr ausführliche Erörterung dieser Gepflogenheiten in der Begründung zum RFH-Urteil v. 2.12.1931, a.a.O., läßt ebenfalls erkennen, daß eine Abzinsung wie bei Renten nicht üblich ist. Hüttemann [2] bestätigt diese Ansicht indirekt, denn er schildert die buchhalterische Methode, ohne auf die Frage der Abzinsung einzugehen.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß die BFH-Rechtsprechung zwar zur Einbuchung der Beteiligung Stellung nimmt, nicht dagegen zur Frage, wie die Verpflichtung aufzulösen ist. Die Auffassung Seithels, daß dem Unternehmer die Entscheidung offensteht, welches Verfahren er vorzieht, blieb bisher unwidersprochen. Er kann daher auch Zinsanteile in den Ausschüttungen berücksichtigen.

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 121
2) Vgl. Hüttemann, U., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 1970, S. 29

Die dargelegten Gründe gegen eine allmähliche Aufstockung immaterieller Anlagewerte sollten den Erwerber veranlassen, sofort eine volle Aktivierung und Passivierung vorzunehmen, auch wenn diese Bilanzierung im Einzelfall steuerlich ungünstiger sein kann.[1] Bei der Auflösung der passivierten Last erscheint es wegen der ständigen Gewinnschwankungen sinnvoller, die buchhalterische Methode zu wählen. Jansen/Wrede ist darin zuzustimmen, daß diese Methode dem Charakter von Gewinn- und Umsatzbeteiligungen besser gerecht wird.

dd) Der Sonderfall der Gewinnbeteiligung aus Versorgungsgründen

Die steuerliche Behandlung einer Gewinnbeteiligung, die aus Versorgungsgründen gewährt wurde, ist grundsätzlich dieselbe wie bei der betrieblichen Versorgungsrente. Demnach ist eine Passivierung der Last weder im Jahr des Vertragsabschlusses noch später möglich. Die zu leistenden Bezüge sind vom Erwerbszeitpunkt an in den jeweiligen Wirtschaftsjahren voll abzugsfähige Betriebsausgaben.[2]

b) Steuer nach dem Gewerbeertrag[3]

Gem. § 8 Ziff. 1 GewStG sind Schuldzinsen, die wirtschaftlich mit dem Erwerb oder einer Erweiterung des Betriebs zusammenhängen, oder der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen, dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) wieder hinzuzurechnen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt sind. In eingeschränkterer Form sind Renten dem gewerblichen Gewinn nach § 8 Ziff. 2 GewStG - soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt sind - dann wie-

---

1) Vgl. S. 150 der Arbeit
2) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 141/142
3) Aus systematischen Gründen werden in der Arbeit die Steuer nach dem Gewerbeertrag und die Steuer nach dem Gewerbekapital getrennt. Bekanntlich werden der Steuermeßbetrag nach dem Gewerbeertrag (§ 11 GewStG) und der Steuermeßbetrag nach dem Gewerbekapital (§ 13 GewStG) gem. § 14 GewStG zu einem einheitlichen Steuermeßbetrag zusammengerechnet. Die Gewerbesteuer wird dann von der hebeberechtigten Gemeinde aufgrund des einheitlichen Steuermeßbetrages nach dem Hebesatz festgesetzt und erhoben (§ 16 GewStG).

der hinzuzurechnen, wenn sie mit dem Erwerb des Betriebes zusammenhängen.

Wegen dieser gesetzlichen Regelungen mindern die Zinsen bei einer Übertragung gegen Raten und die Zinsanteile bei Betriebserwerb gegen Rente nicht den Gewerbeertrag. Wird die passivierte Rentenverpflichtung buchhalterisch aufgelöst, sind die Rentenzahlungen erst nach ihrer Verrechnung mit der passivierten Zahlungsverpflichtung bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns absetzbar und werden folglich erst bei ihrer Verbuchung über Aufwand für die Besteuerung nach dem Gewerbeertrag durch die Hinzurechnung neutralisiert.[1)]

Für Renten in gewerbesteuerlichem Sinne gilt die Definition des RFH-Urteils v. 30.1.1929[2)]: "Der Begriff einer Rente setzt die Verpflichtung zu wiederkehrenden Leistungen aufgrund eines Rentenstammrechts und für eine gewisse Zeitdauer voraus." In dieser Definition fehlt das Erfordernis der Gleichmäßigkeit, woraus man schließen kann, daß Gewinn- und Umsatzbeteiligungen gewerbesteuerlich den Renten gleichzustellen sind.[3)] Sie werden somit wie echte einkommensteuerliche Renten bei erfolgsmindernder Verbuchung dem Gewinn wieder zugerechnet. Da auch betriebliche Versorgungsrenten, die durch eine Betriebsübertragung veranlaßt sind, wirtschaftlich mit dem Erwerb des Betriebes zusammenhängen, fallen sie wie Veräußerungsrenten unter die Vorschrift des § 8 Ziff. 2 GewStG.[4)]

Eine Besonderheit soll nach Rosenau für Rentenerhöhungen aufgrund einer Wertsicherungsklausel gelten. Er weist darauf hin, daß einkommensteuerlich solche Klauseln bei Kaufpreisschätzungen im Erwerbszeitpunkt regelmäßig nicht berücksichtigt werden und die spätere Erhöhung der Zahlungen nicht zu einer Änderung der Anschaffungskosten führt.

"Wenn man aber für den Erwerb (Anschaffungskosten) des Betriebes nur den zur Zeit des Kaufabschlusses ermittelten Wert als Anschaffungskosten anerkennt, so muß man logischerweise alle Wertveränderungen nach

---

1) Vgl. Lenski, E., Steinbring, W., Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 1. - 2. Aufl., Köln 1957/65, Anm. 6 zu § 8 Ziff. 2 GewStG
2) Vgl. RFH-Urt. VI A 369/28, RStBl 1929, S. 326
3) Vgl. Blümich, W., Boyens, W., Steinbring, W., Hübl, L., Gewerbesteuergesetz, 8. Aufl., Berlin und Frankfurt 1968, Anm. 14 zu § 8, Abs. 1 u. 2
4) Vgl. RFH-Urt. v. 7.2.1940, VI 140/39, RStBl 1940, S. 461; BFH-Urt. v. 12.5.1966, IV 80/62, BStBl 1966 III, S. 597

diesem Zeitpunkt als im laufenden Geschäft des Rechtsnachfolgers entstanden ansehen, selbst wenn sie dem Grund nach auf die vertraglichen Vereinbarungen am Erwerbsstichtag zurückgehen ..... . Hiernach sind also dem Gewerbeertrag die durch Erhöhung infolge der WSK entstandenen Aufwendungen dem Gewerbegewinn nicht hinzuzurechnen."[1]

Unter den Begriff der Schuldzinsen gem. § 8 Ziff. 1 GewStG fallen allgemein alle Zinsen für Schulden, die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen (Abschn. 47 Abs. 1 Satz 3 GewStR). Hält man sich streng an die Auffassung Rosenaus, sind wegen der weiteren Fassung des § 8 Ziff. 1 GewStG gegenüber § 8 Ziff. 2 GewStG die Zinserhöhungen aufgrund einer Wertsicherungsklausel bei Raten hinzurechnungsfähig. Es fehlt zwar der unmittelbare Zusammenhang zwischen Gegenwert und Verstärkung des Betriebskapitals, aber dieser Zusammenhang wird in § 8 Ziff. 1 GewStG auch nicht verlangt. M.E. ist es allerdings fraglich, ob nicht doch auch nach § 8 Ziff. 2 GewStG die Hinzurechnung zu fordern ist, selbst wenn die Werterhöhung lediglich dem Grunde nach mit dem Betriebserwerb in Verbindung steht.

Im übrigen ist es für die Steuer nach dem Gewerbeertrag nur von Bedeutung, wie betriebliche Renten einkommensteuerlich beim Verpflichteten behandelt werden. In welcher Weise sie der Empfänger der Einkommensteuer unterwerfen muß (z.B. gem. § 22 Ziff. 1a EStG), ist für die Gewerbesteuer belanglos.[3]

c) Vermögensteuer

War der Erwerber noch nicht Gewerbetreibender, ist für die ihm zuzurechnende wirtschaftliche Einheit des Gewerbebetriebes (§§ 214 Ziff. 1 AO, 2 Abs. 1 BewG) auf den nächstmöglichen Zeitpunkt eine Haupt- oder Nachfeststellung (§ 23 Abs. 1 Ziff. 1 u. Abs. 2 BewG) vorzunehmen. Gliederte er den erworbenen Betrieb seiner bisherigen Unternehmung ein, findet auf den nächsten Bewertungszeitpunkt entweder unter Berücksichtigung des neu erworbenen Betriebsvermögens eine Hauptfeststellung oder, wenn die Grenzen hierzu überschritten sind (§ 22 Abs. 1 Ziff. 2 BewG), eine Wertfortschreibung statt.

---

1) Vgl. Rosenau, H., Wertsicherungsklausel beim Gewerbeertrag und Gewerbekapital, in: DB 1969, S. 1918
2) Ebd.
3) Vgl. Lenski/Steinbring, a.a.O., Anm. 3 zu § 8 Ziff. 1 GewStG

Der Einheitswert des Betriebsvermögens (§§ 214 Ziff. 1 AO, 18 Ziff. 3, 95 Abs. 1 BewG) errechnet sich aus der Differenz Rohvermögen minus Schulden, die mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebes in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 103 Abs. 1 BewG). Zur Ermittlung des Einheitswerts sind damit auch wiederkehrende Leistungen unter der Voraussetzung des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit dem Betrieb abzugsfähig.[1] Die Verpflichtung zur Zahlung von Raten und wiederkehrenden Leistungen wird dabei ausschließlich nach den Vorschriften des Allgemeinen Teils des Bewertungsgesetzes ermittelt.[2] Freibeträge, die der Gläubiger bei Berechnung des sonstigen Vermögens abziehen konnte (z.B. DM 10.000.- gem. § 110 Abs. 2 BewG, DM 3.600.- gem. § 111 Ziff. 9 BewG) wirken sich somit beim Verpflichteten nicht schuldmindernd aus.[3] Je höher die Schulden ceteris paribus sind, desto niedriger sind Einheitswert des Betriebsvermögens und Gesamtvermögen und damit auch die zu zahlende Vermögensteuer.

In diesem Zusammenhang gibt der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts v. 26.1.1971[4] erneut Anlaß zur Kritik an § 16 BewG. Das Gericht erklärte die Beschränkung des § 17a Abs. 2 BewG a.F. (jetzt § 16 Abs. 2 BewG) für nicht verfassungskonform, soweit sie sich auf die Bewertung der Erbbauzinsverpflichtung des Erbbauberechtigten bezieht. Der Erbbauberechtigte kann deshalb seine Zinsverpflichtung ohne Bindung an den Einheitswert des Grund und Bodens abziehen. Zwar wird hierdurch § 17a Abs. 1 BewG a.F. (jetzt § 16 Abs. 1 BewG) nicht berührt, doch seine Berechtigung in der bisherigen Fassung ist fragwürdig geworden. Beide Absätze der 1963 neu in das Bewertungsgesetz aufgenommenen Vorschrift bewirkten, daß der Kapitalwert von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen sowohl für den Berechtigten als auch für den Verpflichteten gleich hoch angesetzt wird. Diese Systematik durchbrach das Verfassungsgericht. Es hielt eine derartige Auslegung zumindest des § 17a Abs. 2 BewG nicht für zwingend.

---

1) Vgl. Diedenhofen, H., Die Behandlung von Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechten bei der Vermögensbesteuerung, in: DB 1957, S. 852 - 855, hier S. 855
2) Vgl. Kapp, R., Grune, G., Die Besteuerung von Renten, Köln-Marienburg 1965, S. 64
3) Dies., a.a.O., S. 65
4) Beschluß des Zweiten Senats, 2 BvL 2/68, BStBl 1971 II, S. 359

Weiterhin wurde in dem Beschluß betont, daß die Erbbauzinsverpflichtung obligatorischer Natur sei und den Wert des Grundstücks nicht beeinflusse. M.E. läßt gerade dieser Hinweis die Einordung der obligatorischen Gewinnbeteiligung unter § 17a Abs. 1 BewG erneut als sehr bedenklich erscheinen. Denn während der Nießbrauch an einem gewerblichen Betrieb zugleich eine auf den einzelnen Gegenständen des Betriebes ruhende dingliche Last ist, bleibt die Gewinnbeteiligung wie eine Rentenverpflichtung lediglich eine normale Verbindlichkeit, deren bewertungsmäßige Kopplung an den Einheitswert eines Betriebsvermögens auch dann noch rechtliche Bedenken hervorruft, wenn - wie im BFH-Urteil vom 5.6.1970, a.a.O., bei Mieterträgen aus einem Grundstück - durch den Ausfall der Gewinne keine persönlichen Ansprüche gegen den Verpflichteten entstehen.

Es bleibt abzuwarten, ob im Rahmen der Steuerreform der nunmehrige § 16 BewG völlig gestrichen wird. Immerhin wies die Steuerreformkommission auf den unbefriedigenden Rechtszustand der Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen hin, wenn das genutzte Wirtschaftsgut unterbewertet ist (Einheitsbewertung des Grundbesitzes). Eine schnellere Anpassung der Einheitswerte des Grundbesitzes an die Verkehrswerte würde die Streichung auch wirtschaftlich rechtfertigen.[1)]

d) Steuer nach dem Gewerbekapital

Zur Berechnung des Gewerbekapitals werden dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes Verbindlichkeiten, die den Schuldzinsen und Renten i.S. des § 8 Ziff. 1 u. 2 GewStG entsprechen, zugerechnet, soweit sie bei der Feststellung des Einheitswerts des Betriebes abgezogen worden sind (§ 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG). Die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Betriebes übernommenen Raten- und Rentenverpflichtungen (ebenso eine Gewinnbeteiligung) führen deshalb nicht zu einer Minderung der Steuer nach dem Gewerbekapital. Offen bleibt analog zur Besteuerung nach dem Gewerbeertrag, ob bei der Ermittlung des Gewerbekapitals nur die Rentenverpflichtungen hinzuzurechnen sind, "die sich unter Zugrundelegung der Wertverhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbs errechnen las-

---

1) Vgl. die Besprechung des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts von Hoffmeister, in: FR 1971, S. 246. Er nimmt in dieser Besprechung auch zur Auffassung der Steuerreformkommission über den § 16 BewG Stellung.

sen", oder auch durch eine Wertsicherungsklausel erhöhte Rentenverpflichtungen, die lediglich in einem Kausalzusammenhang mit dem Erwerb des Betriebes stehen.[1)]

II. Entgeltformen und Zinssatz als steuerliche Aktionsmöglichkeiten zur Maximierung des Vermögens des Erwerbers

a) Das Untersuchungsmodell

Zur steuerlichen Beurteilung der Entgeltformen aus der Sicht des Erwerbers wird das in Abschn. II.a) des Zweiten Teils beschriebene Modell abgewandelt.

Die Entgeltzahlungen stellen beim Erwerber Ausgaben dar, die er nach Maßgabe der einzelnen Steuervorschriften abziehen kann. Hieraus entsteht eine Steuerersparnis. Legt der Erwerber die so ersparten Beträge verzinslich an (Investition der Steuerersparnisse), bildet er Vermögen, das am Ende der Laufzeit der Kaufpreistilgungen einen bestimmten Wert annimmt. Das aus dem Oberziel Vermögensmaximierung abgeleitete operationale Unterziel soll somit lauten: Maximierung der durch die Entgeltzahlungen ersparten Steuerbeträge.

Da lediglich die Zahlungsströme untersucht werden, die unmittelbar mit dem Erwerb des Betriebes zusammenhängen, stellt das Entscheidungsfeld nur einen kleinen Ausschnitt aus dem Gesamt-Entscheidungsfeld "Unternehmung des Erwerbers" dar. Deshalb muß für die Annahme einer strengen Komplementaritätsbeziehung zwischen Ober- und Unterziel unterstellt werden, daß die in den einzelnen Untersuchungsbeispielen dargelegte Verwendung der Steuerersparnisse tatsächlich die optimale ist.

Die Annahmen über den Einsatz finanzieller Mittel und der Umweltkonstellation ergeben sich analog aus den Ausführungen zu den Modellannahmen für die steuerlichen Auswirkungen der Entgeltformen beim Veräußerer.[2)] Die Tatsache, daß Handlungszeitraum und Planungszeitraum nicht übereinstimmen, weil der Unternehmer nach der vollständigen Tilgung des Kaufpreises (Ende des Planungszeitraums) seine Unternehmung

---

1) Vgl. Rosenau, Wertsicherungsklausel beim ....., a.a.O., S. 1918
2) Vgl. S. 82 ff der Arbeit

fortführt, erfordert allerdings die zusätzliche Annahme, daß Aktionen nach dem Ende des Planungszeitraums die gegenwärtigen Entscheidungen über die Wahl der Entgeltform und die Anlage der Steuerersparnisse nicht beeinflussen.[1)]

Es ist weiterhin darauf hinzuweisen, daß für die folgenden Berechnungen ein konstanter Einkommensteuersatz unterstellt wird. Die ceteris-paribus-Bedingung, daß außer der Besteuerung des Erwerbsvorgangs alle übrigen Einflußfaktoren auf die Erreichung des Oberziels Vermögensmaximierung konstant gehalten werden, bedeutet auch eine Konstanthaltung des Einkommensteuersatzes vor Berücksichtigung des Erwerbsvorgangs. Der Erwerbsvorgang (der variable Einflußfaktor) würde nun grundsätzlich eine Veränderung des Einkommensteuersatzes bewirken. Aber der Rahmen dieser Arbeit läßt es nicht zu, die bei einer Variation des Einkommensteuersatzes erforderliche Menge von Rechenoperationen durchzuführen.

b) Die quantitativen Modellbeispiele

1. Das Ausgangsbeispiel (Beispiel I)

(1) Allgemeines

Ein Einzelgewerbetreibender erwirbt von einem 71 Jahre alten Kaufmann mit einer Lebenserwartung von 9 Jahren dessen gewerbliche Einzelunternehmung. Als Entgeltformen kommen Raten oder eine Leibrente in Betracht, wobei die Annuität der Raten gleich dem Jahresbetrag der Rente ist: DM 150.000.-. Der Veräußerer soll am Ende des neunten Jahres nach der Veräußerung versterben.

(2) Daten für die steuerlichen Wirkungen des Zinssatzes

Über den Zinssatz seien keine vertraglichen Vereinbarungen getroffen. Für den Erwerber bieten sich zwei Werte zur Ermittlung des Kaufpreises und der jährlichen Zinsanteile der Zahlungen an: 7 % und 5,5 %. Die Zinsanteile (ebenso der Aufwand, der durch die Anwendung der buchhalterischen Methode entsteht) mindern den Gewinn und damit die Einkommensteuer.

Eine Minderung der Steuer nach dem Gewerbeertrag durch Abzug der Zinsanteile ergibt sich wegen der Vorschriften des § 8 Ziff. 1 u. 2 GewStG nicht. Dieselbe gewerbesteuerliche Wirkung wie für die Zinsanteile tritt für den gemäß der buchhalterischen Methode entstehenden Aufwand aus den laufenden Rentenzahlungen ein.

---

1) Vgl. S. 83 der Arbeit u. Fußn. 4 auf S. 83

Werden Raten oder Renten zu einem Zinssatz von 5,5 % statt zu dem höheren Satz von 7 % auf ihren Barwert zurückgeführt, erhöhen sich, wie bereits ausgeführt,[1] die Kaufpreisschuld und folglich im gleichen Ausmaß die Anschaffungskosten für die erworbenen Wirtschaftsgüter. Im Rechenbeispiel wird von zwei fiktiven Fällen ausgegangen: Die Differenz aus Barwert bei einem Zinssatz von 5,5 % und Barwert bei einem Zinssatz von 7 % soll im ersten Fall auf den Geschäftswert und im zweiten auf im Jahre des Erwerbs voll abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter entfallen.[2] Der wesentliche Unterschied der beiden Fälle liegt in der durch Abschreibungen erzielbaren Ersparnis an Einkommen- und Gewerbeertragsteuer .

(3) Angaben zur Errechnung der Ertragsteuern

Der Einkommensteuersatz betrage konstant 54 % einschließlich Ergänzungsabgabe.

Für die Steuer nach dem Gewerbeertrag wird ein Steuersatz von 13,05 % auf den Gewinn vor Abzug dieser Steuer angenommen. Zur Berechnung dieses Satzes ist zunächst zu beachten, daß die Gewerbeertragsteuer den Gewerbeertrag mindert und nur dieser verminderte Gewerbeertrag die Steuerbemessungsgrundlage bildet, andererseits aber die Steuer durch die Höhe des Gewerbeertrags vor Steuerabzug bestimmt wird.[3] Die mathematische Formel zur Ermittlung der Steuer lautet:

$$GE = \frac{m \times h}{100} \; (E \,./.\, GE),$$ [4]

wobei GE die Steuer nach dem Gewerbeertrag, m die Steuermeßzahl, h den Hebesatz und E den Gewerbeertrag vor Abzug der Steuer hierauf bedeutet. Für eine Steuermeßzahl von 5 % und einem Hebesatz von 300 % ergibt sich damit: GE = 13,05 E.[5]

Unter Berücksichtigung der durch die Gewerbeertragsteuer eintretenden Minderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und damit der Einkommensteuer beträgt die endgültige Belastung B des Gewinns vor Gewerbeertragsteuer:

$$B = \frac{m \times h}{100} \; (E \,./.\, GE) \,./.\, s \frac{m \times h}{100} \; (E \,./.\, GE)$$

$$= \frac{m \times h}{100} \; (E \,./.\, GE) \; (1 \,./.\, s),$$

wobei s den Einkommensteuersatz darstellt. Im Rechenbeispiel beträgt die Belastung somit:

$$B = \frac{13{,}05}{100} \; (1 \,./.\, \frac{54}{100}) \; E = 6{,}003 \,\%\, E.$$

---

1) Vgl. S. 107 der Arbeit
2) Ertragsteuerliche Wirkungen durch Gewinne bei Veräußerung bzw. Entnahme der Wirtschaftsgüter sollen dadurch entfallen, daß sie im Zeitpunkt ihres Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen wertlos sind und daher kein Veräußerungserlös mehr zu erzielen bzw. der Teilwert DM 0.- ist.
3) Vgl. Wöhe, G., a.a.O., S. 111
4) Ders., a.a.O., S. 111
5) Ders., a.a.O., S. 111
Der Tabellenfreibetrag von DM 600.- des Steuermeßbetrags nach dem Gewerbeertrag bleibt hierbei außer Betracht.

Die am Todestag des Veräußerers noch vorhandene, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen passivierte Rentenschuld verringert durch die auf ihre erfolgserhöhende Ausbuchung entfallenden Steuern vom Einkommen und vom Gewerbeertrag die Vermögensmehrungen aus früheren Steuerersparnissen.

(4) Angaben zur Errechnung der vermögensabhängigen Steuern

Der Barwert der Raten (§ 12 BewG) und der Wert der wiederkehrenden Leistungen (§ 14 BewG) mindern den Einheitswert des Betriebsvermögens und damit die Vermögensteuer. Das steuerpflichtige Vermögen vor Abzug der Kaufpreisschuld soll stets so hoch sein, daß die Vermögensteuerersparnis 1 % (§ 8 VStG) des nach dem Bewertungsgesetz anzusetzenden Wertes der Schuld beträgt.[1)]

Diese Steuerersparnis wird gemindert um die durch den entgehenden Sonderausgabenabzug (§ 10 Abs. 1 Ziff. 5 EStG) bedingte Erhöhung der Einkommensteuer, d.h. im Beispiel um 54 % der errechneten Vermögensteuerersparnis.

Eine Senkung der Gewerbekapitalsteuer durch den Abzug der Kaufpreisschuld entfällt aufgrund der Zurechnung nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG.

Steuerliche Auswirkungen, die auf eine Erhöhung der Anschaffungskosten für die erworbenen Wirtschaftsgüter entsprechend des durch eine Senkung des Zinssatzes von 7 % auf 5,5 % erhöhten Barwerts der Kaufpreisschuld zurückzuführen sind, werden im Beispiel vernachlässigt. Sie liegen darin, daß der derivative Geschäftswert nicht nur in der Steuerbilanz, sondern auch in der Vermögensaufstellung zur Festsetzung des betrieblichen Einheitswertes fortzuführen ist (Ausnahme Teilwertabschreibung), während die laufende Abnutzung des Anlagevermögens ceteris paribus auch den Einheitswert des Betriebsvermögens mindert.

(5) Die jährlichen Steuerersparnisse werden vom Unternehmer außerhalb des gewerblichen Betriebs mit einer Verzinsung von 7 % angelegt.

(6) Errechnung der Vermögensmehrungen aus den Steuerersparnissen

Den angelegten Steuerersparnissen aus Einkommensteuer und Vermögensteuer werden die Zinseinnahmen aus den angelegten Beträgen zugerechnet. Abzuziehen sind von den Vermögensmehrungen die Einkommensteuer auf die Zinseinnahmen, sowie die Vermögensteuer auf die angesammelten Ersparnisse (= sonstiges Vermögen), soweit sie nicht als Sonderausgabe die Einkommensteuer verringert.

(7) Inhalt der Anlagen VI und VIa

In der Anlage VI wird die Entwicklung der Vermögensmehrungen aus den Steuerersparnissen für die einzelnen Alternativen aufgezeigt.

---

1) Durch einen negativen Einheitswert für den Gewerbebetrieb, durch Abzug der Schulden vom Rohvermögen sowie durch die Berücksichtigung von Freibeträgen kann das steuerpflichtige Vermögen vor Abzug der Kaufpreisschuld vermögensteuerfrei sein. Dies soll durch obige Annahme vermieden werden.

(I) Ratenzahlung

α) - bei einem Zinssatz von 7 %. Nur für diese Alternative wird die Entwicklung der Ersparnisse detailliert in den Anlagen VIa und VI dargestellt. Sie ergibt sich für die anderen Alternativen analog.

β) - bei einem Zinssatz von 5,5 %, wobei der im Erwerbsjahr entstehende Unterschiedsbetrag zum Barwert der Alternative (I)α) auf den Geschäftswert entfällt.

γ) - bei einem Zinssatz von 5,5 %, wobei der Unterschiedsbetrag zum Barwert der Alternative (I)α) auf im Erwerbsjahr voll abschreibbare Wirtschaftsgüter entfällt.

(II) Rentenzahlung; versicherungsmathematische Auflösung des Passivpostens

α) - bei einem Zinssatz von 7 %

β) - bei einem Zinssatz von 5,5 %, wobei der im Erwerbsjahr entstehende Unterschied zum Barwert der Alternative (II)α) auf den Geschäftswert entfällt.

γ) - bei einem Zinssatz von 5,5 %, wobei der Unterschiedsbetrag zum Barwert der Alternative (II)α) auf im Erwerbsjahr voll abschreibbare Wirtschaftsgüter entfällt.

(III) Rentenzahlung; buchhalterische Auflösung des Passivpostens

α) - analog zu (II)α)

β) - analog zu (II)β)

γ) - analog zu (II)γ)

2. Spezielle Beispiele zur Darstellung unterschiedlicher Auswirkungen des Wegfalls von Rentenverpflichtungen

aa) Wegfall durch Tod des Berechtigten (Beispiel II)

Untersucht werden die unterschiedlichen Entwicklungen der Vermögensmehrung aus Steuerersparnissen für beide Methoden der Auflösung von Rentenverpflichtungen innerhalb der ersten acht Jahre der Laufzeit der Rente, und zwar unter der Fiktion, daß der Veräußerer jeweils am Ende eines dieser Jahre verstirbt. Wie im Ausgangsbeispiel wird eine Unterteilung in die Tatbestände α), β), γ), vorgenommen. Die Entwicklungen gehen aus Anlage VII hervor.

bb) Ablösung der Rente (Beispiel III)

Untersucht werden die unterschiedlichen Entwicklungen der Vermögensmehrung aus Steuerersparnissen für beide Methoden der Auflösung von Rentenverpflichtungen innerhalb der ersten acht Jahre der Laufzeit der Rente, und zwar unter der Fiktion, daß die Rente jeweils am Ende eines dieser Jahre abgelöst wird. Zur Vereinfachung wird davon ausge-

gangen, daß die Rente genau zum versicherungsmathematischen Barwert im Abfindungszeitpunkt abgelöst wird. Die Untersuchung bezieht sich lediglich auf den Tatbestand α). Die Entwicklungen werden in Anlage VIII aufgezeigt.

3. Rechengänge

(1) Zur Ermittlung der Werte der einzelnen Alternativen sind zunächst bei Raten und Renten unter Zugrundelegung der angegebenen Zinssätze die Barwerte zum Erwerbszeitpunkt zu berechnen.[1)]

(2) Bei Anwendung der finanzmathematischen Methode für die Auflösung von Ratenverpflichtungen und der versicherungsmathematischen Methode für die Auflösung von Rentenverpflichtungen ergeben sich über die Gesamtlaufzeit der Zahlungen hinweg die Tilgungen der Kaufpreisschuld aus den Differenzen Barwert am Ende des Jahres minus Barwert am Ende des vorangegangenen Jahres (im ersten Jahr Barwert zum Erwerbszeitpunkt). Die Differenz: jährliche Zahlung minus Tilgungsanteil ist Zinsaufwand.

(3) Bei Anwendung der buchhalterischen Methode für die Auflösung von Rentenverpflichtungen entsteht durch die Rentenzahlungen erst dann ein Aufwand, wenn diese Zahlungen den Barwert zum Erwerbszeitpunkt übersteigen.

(4) Die Gewinnminderung durch Abzug des Zinsaufwandes bzw. des durch die buchhalterische Auflösung entstandenen Aufwandes erbringt eine Einkommensteuerersparnis in Höhe von 54 % dieses Aufwandes.

(5) Die Vermögensteuerersparnis beträgt durch den Einfluß der Einkommensteuer:

1% Vermögensteuer des nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen angesetzten Werts der Schuld zu Beginn der einzelnen Jahre
./. 54 % dieses Steuerbetrags entsprechend der durch den entgehenden Sonderausgabenabzug verursachten Mehrbelastung an Einkommensteuer
= 46 % des ursprünglichen Vermögensteuerbetrages.

(6) Für den Tatbestand γ) erhöht sich die Ersparnis an Einkommensteuer noch um die durch den Abschreibungsaufwand entstehende Ertragsteuerminderung von (54 % + 6,003 % =) 60,003 % des Abschreibungsaufwandes.

(7) Die Zinserträge aus den angelegten Steuerersparnissen (Zinssatz 7 %) verringern sich jeweils um die Einkommensteuer hierauf und um die Vermögensteuer aus dem Wert der angelegten Steuerersparnisse zu Beginn des Jahres unter Berücksichtigung des Sonderausgabenabzugs.

---

1) Die Vervielfältiger zur Errechnung der Barwerte wurden dem Fachbuch Haas/Bacher, Formeln für ...., a.a.O., Anlage C-III-6 auf S. 350 entnommen.
Zur Schätzung der Lebenserwartung wurde die allgemeine Sterbetafel 1961/62 für Männer, in: Statistisches Jahrbuch ...., Jg. 1965, a.a.O., S. 68/69 benutzt.

(8) Von den bis zum Ende des neunten Jahres angesammelten Steuerersparnissen sind im Beispiel I bei einer versicherungsmathematisch aufgelösten Rentenverpflichtung noch die Ertragsteuern abzusetzen, die sich aus der gewinnerhöhenden Auflösung des Restpassivums ergeben. Die Verpflichtung wird hierzu auf der Basis der durchschnittlichen Lebenserwartung eines achtzig Jahre alten Mannes (= 5,24 Jahre) bewertet. Es wird also unterstellt, daß der Tod des Rentenberechtigten nicht aufgrund von Krankheiten vorhersehbar war, was sich bereits in den früheren Jahren wegen der von der Statistik abweichenden Lebenserwartung in einer niedrigeren Rentenverpflichtung ausgedrückt hätte.

(9) Analog hierzu sind Ertragsteuern auf den aus der Auflösung der Rentenlast entstandenen Buchgewinn von den Steuerersparnissen abzusetzen, wenn der Rentenberechtigte vor der zum Erwerbszeitpunkt geschätzten Laufzeit der Rente verstirbt (Beispiel II).

(10) Auch bei buchhalterischer Auflösung entsteht eine Ertragsteuerbelastung bei Wegfall der Rente durch Tod des Rentenberechtigten (Beispiel II), solange durch Verrechnung der Rentenzahlungen mit der Schuld der Passivposten noch nicht voll aufgezehrt ist und daher am Ende der Laufzeit gewinnerhöhend aufzulösen ist.

(11) Löst der Erwerber die Rente zum versicherungsmathematischen Barwert ab (Beispiel III), ist in Höhe der Differenz versicherungsmathematischer Barwert zu buchhalterisch aufgelöstem Passivposten ein Aufwand zu buchen, der eine zusätzliche Ertragsteuerersparnis ergibt. Sie ist den aus den laufenden Rentenzahlungen angesammelten Ersparnissen hinzuzuaddieren.

Die Rechengänge lassen sich in einem Grundschema zusammenfassen, das nachstehend wiedergegeben wird:

Wert der Vermögensmehrungen am Ende eines Jahres =
Bisherige Ersparnisse an Einkommensteuer und Vermögensteuer
+ 7 % Zins
./. Einkommensteuer auf die Zinserträge
./. (Vermögensteuer auf den Wert der Vermögensmehrungen am Schluß des vorangegangenen Jahres ./. Ersparnis an Einkommensteuer durch den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Ziff. 5 EStG)
+ Ersparnis an Vermögensteuer durch Abzug der Kaufpreisschuld vom Betriebsrohvermögen
+ Ersparnis an Einkommensteuer aus den Zinsanteilen oder der Betriebsausgaben (Abzug der laufenden Rentenzahlungen) gemäß der buchhalterischen Methode.

Abweichungen von diesem Schema sind aus den bisherigen Ausführungen ersichtlich:
- Für den Tatbestand γ) ist im Erwerbsjahr die Steuerersparnis aus den Abschreibungen zu berücksichtigen.
- Am Ende des letzten Jahres der tatsächlichen Laufzeit einer Rente ist die Steuer auf den zum Zeitpunkt des Todes des Berechtigten entstandenen Buchgewinn aus der Ausbuchung des noch vorhandenen Passivpostens zusätzlich abzuziehen.

- Bei Ablösung der Rente (Beispiel III) ist die zusätzliche Steuerersparnis aus dem Aufwand: Ablösungssumme minus Bilanzwert des buchhalterisch aufgelösten Passivpostens, zu beachten.

c) Gegenüberstellung und Bewertung der einzelnen Alternativen

1. Vergleich zwischen Kaufpreisraten und Leibrente

Für nachstehende Ausführungen sind die Ergebnisse aus Anlage VI in einer kleinen Tabelle zusammengefaßt.

Tatbestand / Alternativen	α) DM	β) DM	γ) DM
Raten	261.820.-	221.154.-	270.085.-
Rente vers.math.Auflösung	265.321.-	225.569.-	274.494.-
Rente buchhalt. Auflösung	243.883.-	206.504.-	255.425.-

aa) Der Einkommensteuersatz als Entscheidungsparameter

Ein Vergleich zwischen Raten und Rente zeigt bei gleicher Laufzeit[1] und gleichem Einkommensteuersatz, daß in allen drei Tatbeständen die Endwerte der Steuerersparnisse für Kaufpreisraten unter denen der versicherungsmathematisch aufgelösten Rente und über denen der buchhalterisch aufgelösten Rente liegen. Schätzt der Erwerber die Werte der Alternativen Kaufpreisraten und Leibrente vor Berücksichtigung der Steuerersparnis gleich ein, so hängt aufgrund dieses Ergebnisses die Wahl der Alternativen nach rein steuerlichen Gesichtspunkten davon ab, welche Methode der Auflösung von Rentenverpflichtungen angewandt wird. Im Beispiel I würde sich der Erwerber für die versicherungsmathematisch aufzulösende Rente entscheiden.

Ein variabler Einkommensteuersatz kann diese Relation verschieben. Wenn in den ersten Jahren der Laufzeit der Zahlungen die Einkommen-

---

1) Verschiedene Laufzeiten für Raten und Rente würden bereits vor Berücksichtigung der Steuern eine eindeutige Rangfolge für die Alternativen ergeben. Ein steuerlicher Vergleich würde sich in diesem Fall erübrigen.

steuersätze wegen mäßiger Gewinnlage niedrig sind, ist hiervon, angesichts der Abhängigkeit der Steuerersparnis von den als Betriebsausgaben abzugsfähigen Zinsanteilen, am stärksten die versicherungsmathematisch aufgelöste und am wenigsten die buchhalterisch aufgelöste Rente betroffen. Der umgekehrte Effekt zeigt sich, wenn die zunächst hohen Steuersätze erst in den späteren Jahren der Laufzeit der Zahlungsverpflichtung sinken. Denn dann verringert sich die Steuerersparnis am stärksten, wenn der Passivposten buchhalterisch voll aufgelöst wurde und die gesamten Zahlungen abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen. Kaufpreisraten liegen bezüglich der Auswirkungen des Steuersatzes im allgemeinen in der Mitte zwischen den Bilanzierungsmöglichkeiten für die Rente. Da der in den Annuitäten enthaltene Ratenzins mit steigender Laufzeit fällt, ist der Wert der Alternative Kaufpreisraten wie derjenige der versicherungsmathematisch aufgelösten Rente umso größer, je höher die Steuersätze in den ersten Jahren nach dem Unternehmenserwerb sind.

Im Einzelfall ist somit die Projektion der künftigen Einkommensentwicklung des Erwerbers maßgebend für den Wert der einzelnen Alternativen.

bb) Der Kapitalisierungszinsfuß als Entscheidungsparameter

Wenn die Barwerterhöhung infolge eines niedrigeren Zinsfußes zu gleich-hohen Aktivierungen während des Erwerbsjahres führt, sind im Beispiel I die Werte für den Tatbestand γ) (die Erhöhung entfällt auf im Erwerbsjahr voll abschreibbare Wirtschaftsgüter) am höchsten und für den Tatbestand β) (die Erhöhung entfällt auf den Geschäftswert) am niedrigsten. Diese Auswirkung ist unabhängig von der Wahl zwischen Raten und Leibrente.

Wie aus Anlage VI hervorgeht, sinken für jede der Alternativen: Kaufpreisraten, versicherungsmathematisch aufgelöste Rente und buchhalterisch aufgelöste Rente, die Differenzen zwischen den Steuerersparniswerten des Tatbestandes γ) und denjenigen des Tatbestandes α) mit steigender Laufzeit. Dies ist bei Kaufpreisraten und versicherungsmathematisch aufgelöster Rente darauf zurückzuführen, daß im Tatbestand γ) der Mehraufwand (der zusätzliche Abschreibungsaufwand) durch

den niedrigeren Zinsaufwand in den späteren Jahren und damit der geringeren Steuerersparnis gegenüber dem Tatbestand α) teilweise wieder ausgeglichen wird.

Bei buchhalterischer Auflösung einer Rente kommt dieser teilweise Ausgleich dadurch zustande, daß die Barwerterhöhung durch einen geringeren Kapitalisierungszinsfuß die Abzugsfähigkeit der Rentenzahlungen als Betriebsausgaben und damit auch die Ersparnis an Einkommensteuer verringert. Zusätzlich kann sich die Abzugsfähigkeit der Rentenzahlungen zeitlich auf einen späteren Veranlagungszeitraum verschieben. Der geringere Betriebsausgabenabzug sei am Beispiel I veranschaulicht:

Jahresrente DM 150.000.-, Barwert der Rente im Tatbestand α) für einen Zinssatz von 7 % = DM 977.280.-, Barwert der Rente im Tatbestand β) für einen Zinssatz von 5,5% = DM 1.042.830.-. In Höhe der Differenz von DM 65.550.- (= Barwerterhöhung) verringern sich die abzugsfähigen Betriebsausgaben, d.h. die Zahlungen stellen erst nach Übersteigen des höheren Barwerts Aufwand dar.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß sich aus dem Gesichtspunkt einer Zinsvariation für Kaufpreisraten und Kaufpreisrenten grundsätzlich dieselben steuerlichen Erwägungen ergeben. Meist besitzt die Vereinbarung von Raten insoweit einen kleinen Vorteil, als bei ihnen wegen des fehlenden Rentenrisikos die steuerlichen Auswirkungen unterschiedlicher Zinssätze leichter zu überschauen sind. Der Ausweg, statt einer normalen eine abgekürzte Leibrente zu zahlen und damit das Rentenrisiko auf den Berechtigten abzuwälzen, dürfte in der Regel an dessen Widerstand scheitern.

Dieses Ergebnis gibt dazu Anlaß, nach einer kurzen Erörterung, wie Wertsicherungsklauseln die Wahl der Entgeltform beeinflussen, in einem weiteren Abschnitt statt der Entgeltformen die Zinssätze als Alternativen anzusehen.

cc) Zur Bedeutung einer vereinbarten Wertsicherungsklausel

Die Erhöhungen der Zahlungen durch eine Wertsicherungsklausel verändern grundsätzlich nicht die bisherigen Wertungen. Folgt man jedoch der Ansicht Rosenaus, daß Erhöhungen einer Leibrente kraft der

Klausel nicht zur Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer führen,[1] kann die zusätzliche Ersparnis an Gewerbesteuer einen ausschlaggebenden Aspekt zugunsten der Rente bilden. Im Einzelfall hängt die Beurteilung dieses Vorteils davon ab, wie hoch der Erwerber die künftige Steigerung der Zahlungen und die ausgleichende Wirkung der dadurch ebenfalls steigenden Einkommensteuerbelastung einschätzt.[2]

2. Vergleich zwischen alternativen Zinssätzen für Kaufpreisschulden

aa) Der Einfluß alternativer Zinssätze auf den Totalerfolg der Unternehmung

Die periodischen Gewinnunterschiede, die durch unterschiedliche Zinssätze für die Barwerterrechnung entstehen, werden ceteris paribus dann ausgeglichen, wenn der Erwerber seine gewerbliche Unternehmung veräußert, weil der Totalerfolg durch diese Gewinnunterschiede nicht verändert wird. Diese Erscheinung läßt sich an den Ergebnissen des Beispiels I aufzeigen.

- Endet eine versicherungsmathematisch aufgelöste Rente vor der Betriebsveräußerung, mindern die bei einem Zinssatz von 5,5 % geringeren Zinsanteile der Jahreszahlungen nicht so stark den Gewinn und damit das Buchkapital wie bei einem Zinssatz von 7 %. Das gleiche gilt für den vor der Veräußerung in Raten getilgten Kaufpreis. Außerdem ergibt sich bei Ausbuchung eines Passivums Rentenverpflichtung über ao. Ertrag wegen des höheren Restbarwerts bei 5,5 %-iger Verzinsung ein höherer Buchgewinn, der das Buchkapital stärker erhöht.
- Bei buchhalterischer Auflösung einer Rente ist nach Beendigung ihrer Laufzeit durch Tod des Berechtigten das Buchkapital für einen Zinssatz von 5,5 % durch geringeren Abzug von Betriebsausgaben bzw. einem höheren ao. Ertrag bei Ausbuchung des Passivums größer.

Die aufgezählten unterschiedlichen Entwicklungen des Buchkapitals

---

1) Vgl. S. 129 u. 132 der Arbeit

2) Dieser Ausgleich durch die Einkommensteuer folgt aus der Tatsache, daß eine geringere Gewerbesteuer zu einem höheren Gewinn und damit zu einer höheren Einkommensteuer führt.
Zusätzlich führt eine Verringerung der Gewerbekapitalsteuer zu einem höheren Gewerbeertrag und damit zu einer höheren Gewerbeertragsteuer.

bedingen, daß ein Ausgleich der periodischen Gewinnunterschiede durch die bei einer Verzinsung von 5,5 % geringere Differenz: Veräußerungserlös minus Buchkapital, die einen geringeren Veräußerungsgewinn bedeutet, hergestellt wird.

Beispiel:

Die Zinsanteile der versicherungsmathematisch aufgelösten Rente lt. Beispiel I betragen bei einem Zinssatz von 7 % rd. DM 1.012.720.- und bei einem Zinssatz von 5,5 % rd. DM 974.915.-, Der zum Todeszeitpunkt des Berechtigten aufzulösende Restpassivposten beläuft sich für einen Zinssatz von 7 % auf rd. DM 640.000.- und bei einem Zinssatz von 5,5 % auf rd. DM 667.740.-. Insgesamt mindert sich das Buchkapital bei dem höheren Zinssatz um (1.012.720.- ./. 640.000.- =) DM 372.720.- und bei dem niedrigeren um (974.915.- ./. 667.740.- =) DM 307.175.-. Der Unterschied zwischen den beiden Alternativen bezüglich ihrer Periodengewinne und damit dem Buchkapital ist somit (372.720.- ./. 307.175.- =) DM 65.545.-. Um diesen Betrag erhöht sich, wenn der Zinssatz 7 % betrug, der Veräußerungsgewinn gegenüber demjenigen, der bei Anwendung eines Zinssatzes von 5,5 % entstanden wäre. Der Totalerfolg hingegen als Summe aus Periodengewinnen und Veräußerungsgewinn ist für beide Alternativen der gleiche.

Der Totalgewinn bleibt ebenso unverändert, wenn kraft vertraglicher Vereinbarung eine noch laufende Raten- oder Rentenverpflichtung vom Erwerber des Gewerbebetriebs des ursprünglich Zahlungsverpflichteten abgelöst wurde oder der ursprünglich Rentenverpflichtete eine Kaufpreisrente nach der Veräußerung seines Betriebs weiterhin aus seinem Privatvermögen bezahlt.[1)]

---

1) M.E. ist die vom Rentenverpflichteten nach der Veräußerung seiner gewerblichen Unternehmung weiterhin an den Berechtigten zu zahlende Leibrente ab dem Veräußerungszeitpunkt, d.h. dem Zeitpunkt der Loslösung von ihrem unmittelbaren Entstehungsgrund, Privatvermögen (wie die Forderung auf eine Betriebsveräußerungsrente für den Rentenberechtigten), so daß die Rentenzahlungen lediglich zum gleichbleibenden Ertragsanteil als Sonderausgabe abzugsfähig sind. Sie würden damit angesichts gleicher jährlicher Abzugsbeträge keine unterschiedlichen "Erfolgs"-auswirkungen mehr in Abhängigkeit vom in der betrieblichen Ära angewendeten Zinssatz verursachen.

Nach einer in dem Kurzaufsatz: o.V., Zur steuerlichen Behandlung einer Rentenschuld nach Betriebsaufgabe, in: StBp 1971, S. 16, vertretenen Auffassung läßt die Finanzverwaltung ein Wahlrecht zu, die Rente weiterhin als betrieblich zu behandeln, so daß bei versicherungsmathematischer Auflösung in Höhe der Zinsanteile und bei buchhalterischer Auflösung in voller Höhe nach Verrechnung der Zahlungen mit dem ursprünglichen Rentenbarwert nachträgliche Betriebsausgaben entstehen. Andererseits soll dann nach Wegfall der Rente durch Tod des Berechtigten auch ein (nachträglicher) gewerblicher Gewinn in

- Fortsetzung dieser Fußnote siehe nächste Seite -

- Fortsetzung der Fußnote [1] von S. 143 -

Höhe des Passivums entstehen, das beim Bestandsvergleich im Zeitpunkt des Wegfalls noch existieren würde. Die Ausnützung eines solchen Wahlrechts ist insbesondere bei versicherungsmathematischer Auflösung riskant, da die Steuerersparnis aus den nachträglichen Betriebsausgaben geringer sein kann als die Mehrbelastung durch den nachträglichen "Buch"-gewinn. Der geringere Zinssatz von 5,5 % würde hier geringere nachträgliche Betriebsausgaben und einen höheren nachträglichen "Buch"-gewinn ohne späteren Ausgleich periodischer Gewinnunterschiede (kein Bestandsvergleich!) gegenüber einem Zinssatz von 7 % verursachen.

Für die nicht dem Rentenrisiko unterliegenden Raten sind unabhängig vom Abzug der Zinsen als Sonderausgaben oder nachträgliche Betriebsausgaben die bei einem Zinssatz von 5,5 % finanzmathematisch errechneten Zinsanteile der Annuitäten geringer als bei einem Zinssatz von 7 %, ohne daß hierfür mangels Bestandsvergleich ein Ausgleich entstehen könnte.

Der gleiche Effekt zeigt sich weiterhin, wenn sich das Buchkapital durch unterschiedliche Aktivierungen ebenfalls unterschiedlich entwickelt, so z.B. wenn der durch verschiedene Zinssätze entstandene Barwertunterschied statt auf einen bis zum Zeitpunkt der Veräußerung unverändert fortgeführten Geschäftswert oder Wert für Grund und Boden auf im Jahr der Begründung einer (in Raten oder in Form einer Leibrente abzuzahlenden) Kaufpreisschuld voll abschreibbare Wirtschaftsgüter entfällt.

Unter Einbeziehung der Steuerbelastung der Gewinne erweist sich jedoch, daß der durch eine frühzeitig entstandene Minderung des laufenden Gewinns verursachte Liquiditätseffekt von Steuerersparnissen und der Zinseffekt aus der Anlegung (Investition) dieser Steuerersparnisse nicht ausgeglichen werden können. Außerdem bedeutet bei gleichem Totalgewinn vor Steuerabzug ein niedrigerer Veräußerungsgewinn, daß zwar die Steuer hierauf (halber Steuersatz) sinkt, aber vorher ein höherer laufender Gewinn zum normalen (höheren) Einkommensteuertarif zu versteuern und zusätzlich Gewerbeertragsteuer auf diese Gewinnerhöhung zu entrichten war. Folglich ist bei einem niedrigeren Kapitalisierungszinsfuß im Tatbestand β) gegenüber dem Tatbestand α) auch der Gesamtbetrag der Steuerbelastung des Totalerfolgs ungeachtet der zeitlichen Verteilung von Steuerzahlungen bzw. -ersparnissen größer.

In der Realität kann sich bei gleichem Totalgewinn vor Steuerabzug eine Senkung des (späteren) Veräußerungsgewinns und dementsprechende Erhöhung (früherer) laufender Gewinne nur ausnahmsweise lohnen, wenn unter der Berücksichtigung steuerlicher Zins- und Liquiditätseffekte die Steuerbelastung des Veräußerungsgewinns höher ist als die Steuerbelastung der laufenden Gewinne.

bb) Die Berücksichtigung des Verhaltens der Finanzverwaltung bei der Wahl des Kapitalisierungszinsfußes

Da in der Praxis der Streit mit der Finanzverwaltung, wie der Kaufpreis auf die erworbenen Wirtschaftsgüter zu verteilen ist, meist mit einer Steigerung der ursprünglich vom Erwerber angesetzten Werte für den good-will und den Grund und Boden endet, ist im Regelfall unabhängig von den Vereinbarungen über die Tilgung des Kaufpreises ein höherer Zinssatz (Tatbestand α) vorzuziehen. Ändert sich allerdings die steuerliche Rechtslage bezüglich der Vornahme laufender Abschreibungen auf den Geschäftswert, würde dies ein Gesichtspunkt sein, der im Einzelfall die Wahl eines niedrigeren Zinssatzes rechtfertigen würde. Solange diese Änderung nicht eintritt, bleibt die Abwägung zwischen den sich anbietenden Möglichkeiten, ausgedrückt durch

Steuerersparnis aus höheren Zinsanteilen in den Kaufpreiszahlungen	$\geq$	Steuerersparnis aus der zusätzlichen Abschreibung von Wirtschaftsgütern, die durch die Barwerterhöhung infolge eines niedrigeren Zinssatzes mit einem höheren Wert zu aktivieren waren ./. entgehende Steuerersparnis durch niedrigere Zinsanteile in den Kaufpreiszahlungen

mit einem erheblichen Risiko im Hinblick auf eine abweichende Sachbehandlung durch die Finanzverwaltung behaftet. Sie bietet sich jedoch stets an, wenn zunächst die jährlichen Zahlungen für den Erwerb der gewerblichen Unternehmung festgelegt werden und erst dann gemäß dem Barwert der Zahlungen der Gesamtwert dieser Unternehmung, aus dem die Werte für die einzelnen erworbenen Wirtschaftsgüter herzuleiten sind.

Auch der umgekehrte Weg, zuerst die gewerbliche Unternehmung möglichst genau zu bewerten und den so ermittelten Wert als Kaufpreis anzusetzen,

gibt zu steuerlichen Spekulationen über die Abschreibungsmöglichkeiten erworbener Wirtschaftsgüter Anlaß. Aber durch eine solche Festlegung des Kaufpreises würde die Problematik entfallen, wie der Barwert von künftigen Kaufpreiszahlungen in Abhängigkeit vom Zinssatz zu berechnen ist.

3. Vergleich zwischen versicherungsmathematischer und buchhalterischer Auflösung bei Wegfall von Leibrenten

Auszug aus den in Anlage VII dargelegten Ergebnissen[1)]

Tatbestand / Jahr	α)	β)	γ)
1	vers.m. Aufl. ./. 498.608.-	vers.m. Aufl. ./. 537.675.-	vers.m. Aufl. ./. 498.326.-
	buchh. Aufl. ./. 491.562.-	buchh. Aufl. ./. 530.894.-	buchh. Aufl. ./. 491.545.-
7	vers.m. Aufl. + 63.710.-	vers.m. Aufl. + 24.661.-	vers.m. Aufl. + 70.993.-
	buchh. Aufl. + 69.453.-	buchh. Aufl. + 34.055.-	buchh. Aufl. + 80.385.-
8	vers.m. Aufl. + 163.835.-	vers.m. Aufl. + 124.399.-	vers.m. Aufl. + 172.010.-
	buchh. Aufl. + 155.281.-	buchh. Aufl. + 119.446.-	buchh. Aufl. + 167.054.-

vers.m. Aufl. = versicherungsmathematische Auflösung

buchh. Aufl. = buchhalterische Auslösung

---

1) Die Zahlen geben die Steuerersparnisse an, die bis zum Ende des 1. 2. ..... 8. Jahres erreicht wurden.

Auch bei W e g f a l l der Rente d u r c h den T o d des Veräußerers vor dem Ende ihrer zum Erwerbszeitpunkt geschätzten Laufzeit bleibt die Reihenfolge des Beispiels I für die Endwerte an Steuerersparnissen im Hinblick auf die Tatbestände α) β) und γ) - wie aus obigem Schema ersichtlich - erhalten. Der Tatbestand γ) erbringt die höchsten und der Tatbestand β) die niedrigsten Werte. Gemäß den in Anlage VII niedergelegten Ergebnissen ist diese Reihenfolge unabhängig von der Laufzeit der Rente.

Dagegen wechselt die Rangfolge der steuerlichen Wahlmöglichkeiten versicherungsmathematische oder buchhalterische Auflösung mit steigender Laufzeit der wiederkehrenden Nutzungen. Bis zum siebten Jahr ist jeweils die buchhalterische und danach die versicherungsmathematische Methode günstiger. Diese Erscheinung läßt sich wie folgt erklären:

Die Vermögensmehrung aus einer versicherungsmathematisch aufgelösten Rente wird im wesentlichen bestimmt durch die Differenz

Angesammelte Steuerersparnisse aus dem Abzug der Zinsanteile bis zum Ende der Laufzeit
./. Ertragsteuern auf den Buchgewinn, der anläßlich der Ausbuchung des Passivpostens Rentenverpflichtung am Ende der Laufzeit entsteht.

Je länger die Rente läuft, umso größer wird diese Differenz, d.h. umso mehr tritt die Steuerbelastung des Buchgewinns am Ende der Laufzeit hinter der angesammelten Steuerersparnis aus dem Abzug der Zinsen zurück.

Für die Vermögensmehrung aus einer buchhalterisch aufgelösten Rente ist bei einer geringen Laufzeit der Buchgewinn im Zeitpunkt der Auflösung eines Restpassivums Rentenverpflichtung maßgebend, wobei dieser Buchgewinn wegen der jährlichen Minderung des Passivums um die gesamte Jahresrente von DM 150.000.- entsprechend geringer ist als derjenige bei versicherungsmathematischer Auflösung. Ist die Laufzeit so lange, daß durch Verrechnung mit den Rentenzahlungen kein Passivposten mehr existiert, wird die Vermögensmehrung aus der Anwendung dieser Auflösungsmethode maßgeblich durch den vollen Abzug der Rente als Betriebsausgabe beeinflußt. Dabei ist aber stets zu beachten, daß in den früheren Jahren der Laufzeit, solange noch eine Verpflichtung zu passivieren war, die Rente (wegen der Nichtabzugsfähigkeit als Betriebsausgabe) nicht zu einer Steuerersparnis führen konnte.

Gemäß Beispiel II sind die Werte der Vermögensmehrungen in den ersten sechs Jahren für beide Passivierungsmöglichkeiten negativ. Sie sind zugleich für die versicherungsmathematische Auflösung noch geringer als für die buchhalterische Auflösung. Es gilt:

./.	Ersparnis aus Zinsanteilen Buchgewinn am Ende der Laufzeit bei versicherungsmathematischer Auflösung	<	Buchgewinn am Ende der Laufzeit bei buchhalterischer Auflösung

Im siebten Jahr der Laufzeit gilt, nachdem bei buchhalterischer Auflösung der Passivposten Rentenverpflichtung voll mit den Rentenzahlungen verrechnet wurde:

./.	Ersparnis aus Zinsanteilen Buchgewinn am Ende der Laufzeit bei versicherungsmathematischer Auflösung	<	Steuerersparnis aus Abzug der Rente als Betriebsausgabe bei buchhalterischer Auflösung

Im achten und den folgenden Jahren der Laufzeit ist das umgekehrte Ergebnis zu verzeichnen.

Wird die Rentenverpflichtung a b g e l ö s t , zeigt sich ein ähnliches Ergebnis wie beim Wegfall der Verpflichtung durch Tod des Berechtigten. Im Beispiel III ist wiederum bis zum siebten Jahr die buchhalterische und dann die versicherungsmathematische Methode günstiger.[1] In den ersten sechs Jahren wirkt sich der einmalige Aufwand, der durch den Unterschied zwischen der Ablösungssumme und dem niedrigeren buchhalterisch aufgelösten Passivposten verursacht wird und im siebten Jahr der ao. Aufwand, der nach der vollständigen Auflösung des Passivums in Höhe der Ablösungssumme zu verbuchen ist, stärker aus als der laufende Aufwand in Höhe der Zinsanteile bei versicherungsmathematischer Auflösung. Umgekehrt ist ab dem achten Jahr der Gesamtwert der Steuerersparnisse aus den Zinsanteilen größer als die Ersparnis aus Betriebsausgaben in Höhe der laufenden Rentenzahlungen und dem Aufwand in Höhe der Ablösungssumme.

Im E n d e r g e b n i s kann gesagt werden, daß die Wertunterschiede zwischen buchhalterischer und versicherungsmathematischer Auf-

---

1) Vgl. Anlage VIII

lösung bei Variation der Laufzeit gemäß den Daten der Beispiele II und III - insbesondere also auch bei einer relativ hohen Jahresrente von DM 150.000.- - nicht so groß sind, um im Erwerbszeitpunkt eine aus steuerlichen Gesichtspunkten eindeutige Entscheidung zu treffen. Allerdings ist vor allem bei der versicherungsmathematischen Methode zu beachten, daß eine hohe Ertragsteuerbelastung durch den Buchgewinn, der aus der Ausbuchung der Rentenverpflichtung zum Todeszeitpunkt des Berechtigten entsteht (Beispiel II) zu plötzlichen Liquiditätsengpässen führen kann. Auch hier hängt im Einzelfall die einzukalkulierende finanzielle Auswirkung des Buchgewinns angesichts eines progressiven Einkommensteuertarifs von der Projektion der übrigen steuerwirksamen Einnahmen und Ausgaben des Erwerbers ab.

4. Vergleich zwischen Veräußerungs- und Versorgungsrente

Gelingt es dem Erwerber, die Zahlungen an den Veräußerer als Versorgungsrente zu deklarieren, so hat er damit die steuerlich günstigste Lösung aller Entgeltformen erreicht. Denn der volle Abzug der Zahlungen als Betriebsausgabe und das Vermeiden eines Buchgewinns aus der Auflösung eines Passivums Rentenverpflichtung garantieren eine bedeutend höhere Steuerersparnis als insbesondere die Veräußerungsrente. Allerdings werden die strengen Anforderungen, an die die Akzeptierung einer betrieblichen Versorgungsrente durch die Finanzverwaltung geknüpft wird, nur in seltenen Fällen erfüllt sein. Vor allem beim Erwerb kleinerer gewerblicher Einzelunternehmungen, die organisatorisch dem Ideal einer einpoligen Willensstruktur sehr nahe kommen, ist sie jedoch in steuerliche Überlegungen mit einzubeziehen.

5. Wahl zwischen Rente und Gewinnbeteiligung

Das Recht, zwischen versicherungsmathematischer und buchhalterischer Auflösung zu wählen, steht dem Erwerber für die Leibrente und die Gewinnbeteiligung zu. Allerdings erscheint die buchhalterische Methode für die Gewinnbeteiligung als die bessere Lösung, weil bei dieser Methode nach der Bewertung der Beteiligung zum Erwerbszeitpunkt die Problematik entfällt, mit welchem Wert die Beteiligung an künftigen Bilanzstichtagen angesichts schwankender Gewinne passiviert werden soll.

Wird demzufolge die Verpflichtung buchhalterisch aufgelöst, so ist es für den Erwerber steuerlich vorteilhaft, auf eine Sofortaktivierung des immateriellen Wirtschaftsguts Geschäftswert zu verzichten. Zur Veranschaulichung diene der nachstehende Tatbestand.

Beispiel:

Wert der gesamten Gewinnbeteiligung DM 200.000.-, Wert des "good will" DM 100.000.-. Der Veräußerer stirbt, nachdem für DM 100.000.- Gewinnanteile an ihn ausgeschüttet wurden.

Im Fall der Sofortaktivierung entsteht nunmehr aus der Auflösung des restlichen Passivpostens Gewinnbeteiligung ein ao. Ertrag von DM 100.000.-. Im Falle der allmählichen Aufstockung entfällt diese Gewinnauswirkung. Veräußert der Erwerber später seine gewerbliche Unternehmung, entsteht zwar durch das Fehlen eines Buchwerts für den derivativen Geschäftswert ein um DM 100.000.- höherer Veräußerungsgewinn, aber hierfür stehen ihm die Vergünstigungen der §§ 16, 34 EStG zu.

Allgemein gewährt die Gewinnbeteiligung eine größere Bilanzierungsfreiheit als die Rente und damit einen größeren Gestaltungsspielraum im Hinblick auf steuerliche Auswirkungen. Von ausschlaggebendem Gewicht ist diese Freiheit jedoch nur in den seltenen Fällen, in denen eine Wahl zwischen Rente und Gewinnbeteiligung aus überwiegend steuerlichen Gesichtspunkten getroffen wird.

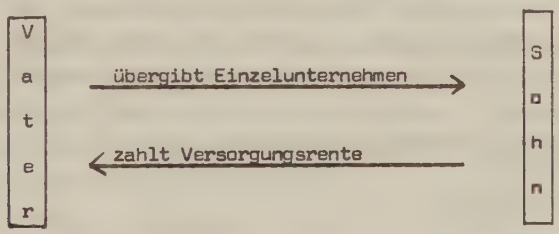
Dritter Teil

Der Einfluß der Besteuerung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen auf das Vermögen des Unternehmensnachfolgers bei unentgeltlicher Betriebsübertragung

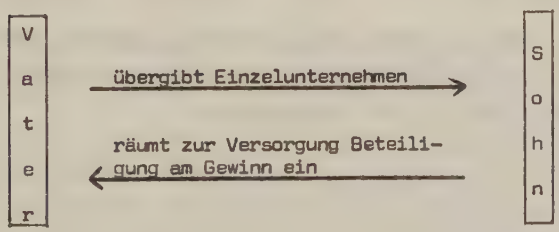
A. Vorweggenommene Erbfolge

In den folgenden Ausführungen wird zur Vereinfachung ein Zwei-Personen-Fall unterstellt: Der verwitwete Vater übergibt das Handelsgeschäft zu Lebzeiten seinem einzigen Sohn und Erben oder er räumt ihm einen Nießbrauch am Handelsgeschäft i.S. des § 22 Abs. 2 HGB ein. Im einzelnen werden folgende Handlungsmöglichkeiten besprochen:

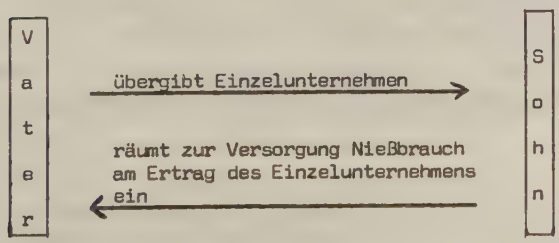
(1)

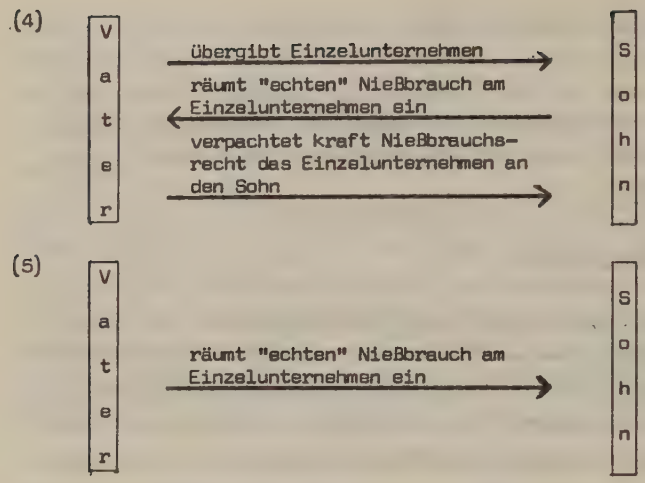


(2)



(3)





I. Steuerrechtliche Behandlung der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen

a) Einkommensteuer

1. Schenkung gegen Einräumung eines obligatorischen Nutzungsrechts

aa) Regelbesteuerung

(1) Rentenstammrecht

Wenn im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein Gewerbebetrieb auf den Unternehmensnachfolger gegen Zahlung einer Rente an den Schenker übergeht, bestehen steuerlich zwei Möglichkeiten:

- Ausnahmsweise kann eine betriebliche Veräußerungsrente vorliegen, wenn das Entgelt (Rentenbarwert) nach kaufmännischen Gesichtspunkten bemessen wird und sich demzufolge Leistung und Gegenleistung gleichwertig gegenüberstehen.
- Abgesehen von diesem seltenen Fall ist regelmäßig eine außerbetriebliche Versorgungsrente anzunehmen,[1] die in ihrer Höhe dem Lebensbedarf des Rentenberechtigten entspricht.

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 12.7.1955, I 232/54 U, BStBl 1955 III, S. 302; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 61 zu § 5 EStG, Stichwort Renten, Abschn. 5,e)cc)

In der Streitfrage, ob die Versorgungsrente betrieblich ist, hat der BFH bisher bei einer Betriebsübergabe von den Eltern auf die Kinder stets eine außerbetriebliche Rente angenommen.[1] Er ist der Ansicht, daß eine schwer widerlegbare Vermutung für die familiäre und außerbetriebliche Begründung einer Rente im Rahmen einer unentgeltlichen Betriebsübergabe (mit Fortführung der Buchwerte nach § 7 Abs. 1 EStDV) spricht und stellt allgemein darauf ab, ob die betrieblichen oder privaten Beweggründe so überwiegen, daß dadurch das gesamte Rechtsverhältnis wirtschaftlich geprägt wird.[2] Ein Überwiegen der betrieblichen Beweggründe in diesem Ausmaß konnten die Steuerpflichtigen den bisherigen Urteilen[3] zufolge nie beweisen.

Wie stark der BFH zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Versorgungsrenten differenziert, zeigt ein Urteil vom 14.12.1965[4]. Danach sind Versorgungsrenten, die von einer Familienpersonengesellschaft an ausgeschiedene Gesellschafter gezahlt werden, außerbetrieblich, soweit nahe Angehörige belastet sind und betrieblicher Natur, soweit sonstige Gesellschafter die Zahlungsverpflichtung zu tragen haben. In der Praxis gilt somit der Grundsatz: Versorgungsrenten anläßlich einer unentgeltlichen Betriebsübergabe von unterhaltsberechtigten Personen sind privater Natur.

Die steuerliche Behandlung der privaten Versorgungsrente richtet sich nach §§ 22 Abs. 1 Ziff. 1a, 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG, d.h. beim Berechtigten ist der Ertragsanteil eine steuerpflichtige Einnahme und beim Verpflichteten eine abzugsfähige Sonderausgabe.[5] Eine Passivierung der Last entfällt, weil sie keine Betriebsschuld darstellt. Eine Ausnahme von dieser Regelbesteuerung besteht lediglich, wenn der Unterhaltscharakter der Rente stark überwiegt. Hierfür kann ein wesentlicher Anhaltspunkt sein, daß der Wert des übertragenen Vermögens schon bei überschlägiger Berechnung nicht wenigstens die Hälfte des Wertes der Rentenverpflichtung erreicht.[6] Dann entfällt gem. § 12

---

1) Vgl. u.a. BFH-Urt. v. 30.11.1967, IV 137/63, BStBl 1968 II, S. 264, in dem frühere Urteile zitiert werden.
2) Vgl. BFH-Urt. v. 30.11.1967, a.a.O.
3) Vgl. Fußn. 1)
4) Vgl. BFH-Urt. IV 96/55 U, BStBl 1966 III, S. 192
5) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 172
6) Vgl. BFH-Urt. v. 30.11.1967, a.a.O.

Ziff. 2 EStG der Sonderausgabenabzug und andererseits die Versteuerung der Einkünfte nach § 22 Ziff.1a EStG. Der Verpflichtete kann allenfalls im Rahmen des § 33a EStG die Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung vom Einkommen abziehen.

(2) Lebenslängliche Gewinnbeteiligung

Die Einräumung einer lebenslänglichen Gewinnbeteiligung an den Übergeber des Betriebes stellt wie die Rente nur in seltenen Ausnahmefällen ein gleichwertiges Entgelt für den übergebenen Betrieb dar. Abgesehen von diesen Ausnahmen bildet die Gewinnbeteiligung als Verpflichtung zur Zahlung von Versorgungsbezügen eine dauernde Last, d.h. gemäß der Definition des BFH:

"Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger für längere Zeit einem anderen gegenüber in Geld oder Sachleistungen auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung zu erbringen hat und die nicht mit bestimmten Einkünften im Sinne des Einkommensteuerrechts zusammenhängen"[1]

Der Leistende kann die Gewinnausschüttungen (abgesehen vom Ausnahmefall der Betriebsveräußerung) in voller Höhe (nicht nur mit dem Ertragsanteil) als Sonderausgaben abziehen, während sie andererseits der Empfänger voll nach § 22 Ziff.1 EStG zu versteuern hat.[2] Eine Verrechnung von Leistung und Gegenleistung, die die Abzugsfähigkeit bzw. die Versteuerung hinausschieben würde, entfällt bei beiden.[3]

bb) Besteuerung bei Formmängeln

Nach bürgerlichem Recht sind Rechtsgeschäfte gem. § 125 BGB ex tunc nichtig, wenn die vorgeschriebene Form nicht beachtet ist. Für den Abzug wiederkehrender Zahlungen ist es nach einschlägiger Rechtsprechung auch im Einkommensteuerrecht erforderlich, daß ein Vertrag Formgültigkeit besitzt.[4] Zwar ist gem. § 5 Abs.3 StAnpG die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts insoweit ohne Bedeutung, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts eintreten lassen, aber die Abzugsfähigkeit wiederkehrender Zahlungen nach § 10 Abs.1 Ziff.1 EStG hängt von dem Vorhandensein eines "besonderen Verpflichtungsgrundes" ab, die "Verpflichtung muß also

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 29.3.1962, VI 105/61 U, BStBl 1962 III, S. 304
2) Vgl. BFH-Urt. v. 16.9.1965, IV 67/61 S, BStBl 1965 III, S. 706
3) Vgl. BFH-Urt. v. 16.9.1965, a.a.O.; Abschn. 165 Abs. 1EStR
4) Vgl. BFH-Urt. v. 12.8.1960, VI 82/60 U, BStBl 1960 III, S. 424; v. 4.10.1963, VI 69/62 U, BStBl 1963 III, S.562

schon zur Zeit der Leistung wirksam bestanden haben."[1]
Jansen/Wrede[2] betonen, daß für den Empfänger dieselben Voraussetzungen zur steuerlichen Wirksamkeit einer Rentenzusage gelten, weil § 22 EStG besondere Bestimmungen für wiederkehrende Bezüge enthält, die freiwillig (also ohne rechtlichen Anspruch) gewährt werden. Sie sind daher der Ansicht, daß § 22 Ziff. 1 EStG eine den § 5 Abs.3 StAnpG verdrängende spezielle Regelung enthält. Dagegen sind Herrmann-Heuer[3] der Auffassung, im Gesetz sei keine Stütze dafür zu finden, daß § 22 EStG lex specialis gegenüber § 5 Abs.3 StAnpG ist und führen weiter aus:

"Selbst wenn die bürgerlich-rechtliche Form nicht gewahrt ist, kann die steuerliche Anerkennung einer Rente oder dauernden Last nach geltendem Recht auch für die Vergangenheit uE dann nicht versagt werden, wenn die versprochenen Leistungen tatsächlich bewirkt werden und der zunächst bestehende Formmangel (das Fehlen einer rechtsverbindlichen Zusage) geheilt wird."

Denn dadurch bringe der Steuerpflichtige eindeutig zum Ausdruck, daß er die rechtliche Bindung in jeder Beziehung anerkennt. Nach dem (auch) in § 5 Abs. 3 StAnpG verankerten Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei die Heilung des Formmangels, zumindest wirtschaflich, "keine rückwirkende Gestaltung eines Sachverhalts, sondern nur die formelle Bestätigung eines bereits zuvor bestehenden Zustands."

Die Rechtsprechung über den Formzwang ist bisher noch voll gültig. Eine Ausnahme, d.h. Zulässigkeit des Abzugs der wiederkehrenden Leistungen für die Vergangenheit, macht sie lediglich, wenn der Formmangel infolge Rechtsirrtums von rechtsungewandten Personen zunächst übersehen, aber alsbald nach Aufklärung für die Zukunft geheilt wird.[4] Liegt kein derartiger Ausnahmefall vor, sind bis zu dem Zeitpunkt, in dem eine bürgerlich-rechtlich wirksame Verpflichtung vorliegt, freiwillige wiederkehrende Zuwendungen gegeben, die nach § 12 Ziff. 2 EStG beim Leistenden nicht abzugsfähig sind (bzw. lediglich nach § 33a EStG), und beim Empfänger nicht der Einkommensteuer unterliegen, wenn der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 22 Ziff. 1 EStG).[5]

---

1) 2) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S.30
3) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 8a zu § 10 EStG
4) Vgl. BFH-Urt. v. 12.8.1960, a.a.O.
5) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 57/58

2. Bestellung eines Nießbrauchs

aa) Grundsätze der einkommensteuerlichen Behandlung

11. Die Auswirkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

"Bei der Besteuerung(des Nießbrauchs, A.d. Verf.) sind grundsätzlich nur aus den nach bürgerlichem Recht vorliegenden Tatbeständen die nach den Steuergesetzen erforderlichen Folgerungen zu ziehen."[1] Aus der formalen, bürgerlich-rechtlichen Gestaltung sind jedoch dann nicht die entsprechenden steuerlichen Folgen zu ziehen, wenn sich nach den tatsächlichen Verhältnissen aufgrund der im Steuerrecht herrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 3 StAnpG) ein anderer Sachverhalt ergibt.[2] Die zivilrechtliche Betrachtungsweise ist also für das Steuerrecht nicht immer entscheidend. Der BFH führt in seinem Urteil IV 249/52[3] dazu aus, daß nach § 5 Abs. 3 StAnpG "die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts wegen Formmangels für die Besteuerung insoweit und solange ohne Bedeutung ist, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen." Maßgebend ist daher, daß die Beteiligten, selbst wenn sie gegen Formvorschriften (z.B. §§ 311, 873 ff BGB) verstoßen, den Nießbrauch als gültig ansehen und untereinander alle Konsequenzen hieraus hinnehmen.

Gemäß dieser Rechtsauffassung ist die bürgerlich-rechtlich wirksame Bestellung der Dienstbarkeit im allgemeinen nicht erforderlich, wenn der Begünstigte aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung wirtschaftlich die Stellung eines dinglich Berechtigten besitzt.[4]

22. Zurechnung und Art der Einkünfte

Bei der Frage, ob dem Nießbraucher oder dem Nießbrauchsverpflichteten die Einkünfte aus dem belasteten Gegenstand zuzurechnen und welcher Art diese Einkünfte sind, hat sich der BFH uneingeschränkt auf den Boden der Quellentheorie gestellt,[5] wobei er die Begriffsmerkmale des Nießbrauchs verwendete, die aus dem bürgerlichen Recht folgen.

---

1) Vgl. Ringleb, Nießbrauch und Einkommensteuer, in: NWB, Fach 3, S. 2261 - 2264, hier S. 2261
2) Vgl. Rosenau, Der Nießbrauch...., a.a.O., S. 6
3) Vgl. BFH-Urt. v. 20.3.1953, BStBl 1953 III, S. 118
4) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 100 zu § 2 EStG
5) Vgl. Spahn, R., Quellentheorie beim Nießbrauch, in: FR 1961, S. 354

"Der Nießbraucher erwirbt die Nutzungen kraft eigenen Rechts unmittelbar aus der zur Nutzung überlassenen Einkommensquelle. Nach dieser Quelle bestimmt sich ... die Einkunftsart gem. § 2 Abs. 3 Zi. 1 - 6 EStG."[1] Er hat die ihm aufgrund des Nutzungsrechts zufließenden Einkünfte so zu versteuern, "als wenn sie dem Eigentümer der dem Nießbrauch unterliegenden Gegenstände zugeflossen wären. Das beruht auf der Tatsache, daß der Nießbraucher hinsichtlich der Nutzung an die Stelle des Eigentümers tritt und die Nutzungen in der gleichen Weise zieht wie ein Eigentümer."[2] Seine wirtschaftliche Stellung führt dazu, "daß er unmittelbar eigene (originäre) Einkünfte zieht, die ihm zuzurechnen sind, nicht dem Besteller des Nießbrauchs."[3] Auch ein irrtümlich angenommener und ausgeübter Nießbrauch führt zu einer Zurechnung der bezogenen Einkünfte an den scheinbar Berechtigten,[4] d.h. der Steuerpflichtige wird wie ein "normaler" Nießbraucher behandelt. Andererseits fließen einem Steuerpflichtigen von dem Zeitpunkt an die Einkünfte aus einer Einkommensquelle nicht mehr zu, an dem er über sie zu Gunsten einer anderen Person durch Begründung eines Nießbrauchs verfügt; nur ihm aus der Quelle gegebenenfalls noch nachträglich zufließende Einkünfte muß er weiterhin versteuern.[5] Wird allerdings die Einkunftsquelle gespalten, so daß der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut noch in beschränktem Umfang nutzt und im übrigen der Nießbrauchsberechtigte die Früchte des Wirtschaftsguts genießt, dann besteht für jeden eine eigene Einkunftsquelle.[6] Die Einkünfte werden hierbei gegebenenfalls gem. § 215 Abs. 2 AO einheitlich und gesondert festgestellt.

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 15.11.1957, VI 79/55 U, BStBl 1958 III, S. 103; ferner v. 21.7.1961, VI 5/61 HFR 1962, S.190
2) Vgl. BFH-Urt. v. 7.8.1964, VI 165/63 U, BStBl 1964 III, S. 576
3) Vgl. BFH-Urt. v. 8.21957, VI 27/56 U, BStBl 1957 III, S. 207
4) Vgl. BFH-Urt. v. 17.10.1958, IV 188/57 U, BStBl 1959 III, S. 63
5) 6) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 100 zu § 2 BStG

bb) Unternehmensübertragung gegen Einräumung eines Nießbrauchs

11. Nießbrauch am Reingewinn eines Handelsgeschäfts[1)]

aaa) Art und Höhe der Einkünfte des Nießbrauchers

Der bürgerlich-rechtlich stark umstrittene Ertragsnießbrauch ist steuerrechtlich anerkannt, obwohl er auf diesem Rechtsgebiet ebenfalls angegriffen wird.[2)] Auch der anläßlich des Vertragsabschlusses vereinbarte Ausschluß einer Verpflichtung zum Ersatz der erhaltenen Gewinne[3)] am Nießbrauchsende ändert nichts an der überwiegenden Bejahung dieser Art des Nutzungsrechts. Letztlich wird im Steuerrecht nach den allgemeinen Grundsätzen der Nießbrauchsbesteuerung die zivilrechtliche Problematik des Ertragsnießbrauchs beiseite geschoben und allein auf die faktische Durchführung abgestellt.[4)] Daher genügt es beispielsweise für einen steuerlich anerkannten Nießbrauch am Gesellschafteranteil an einer Personengesellschaft, daß es dem Nießbraucher kraft Gesellschafterbeschluß möglich ist, die Gewinnanteile für sich einzuziehen, während die übrigen Gesellschafterrechte und -pflichten vom Gesellschafter selbst ausgeübt werden.[5)]

Besteht das Nutzungsrecht am gesamten Reingewinn, sind dem Nutzungsverpflichteten, der Unternehmer i.S. des § 15 EStG bleibt, steuerliche Wertsteigerungen (stille Reserven) und Wertminderungen des Betriebsvermögens (grundsätzlich einschließlich der AfA) zuzurechnen; im übrigen zieht der Nießbraucher die Nutzungen.[6)] Da Einzelunternehmer in der Regel keine Handelsbilanzen aufstellen, ist für die Aufteilung allein die Steuerbilanz maßgebend.

---

1) Statt am gesamten Reingewinn kann der Nießbrauch auch an einem Teil des Reingewinns (quotaler Nießbrauch) eingeräumt werden. Hieraus ergeben sich keine wesentlichen Unterschiede zu den folgenden Ausführungen; vgl. hierzu auch Märkle, R.W., Praktischer Leitfaden durch die ertragsteuerliche Problematik des Nießbrauchs, in: StW1970, S. 49 - 57, hier S. 54
2) Vgl. S. 160 u. 161
3) Vgl. S. 24 der Arbeit
4) Vgl. Felix, G., Der Nießbrauch in Steuer und Recht, Bericht über die 8. Kölner Trainingstagung der Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH, Tz. 200
5) Vgl. FG München, Urt. v. 14.10.1958, I 218/58, EFG 1959, S. 266
6) Vgl. Märkle, a.a.O., S. 54

Die dem Nießbraucher zuzurechnenden Einkünfte sind gewerblicher Art, obwohl er nicht Mitunternehmer im eigentlichen Sinne ist, sondern nur eine mitunternehmerähnliche Stellung innehat.

"Da sich Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller die Einkünfte teilen, unterstellt die herrschende Lehre ein gesellschaftsähnliches Verhältnis mit der Folge, daß ihre Einkünfte - wie in den Fällen der Mitunternehmerschaft - nach § 215 Abs. 2 AO einheitlich und gesondert festzustellen sind."[1)]

Eine wichtige Folge dieses Verhältnisses ist, daß weder der Eigentümer noch der Nießbraucher Vergütungen für die Mitarbeit im Betrieb ohne Rücksicht auf die Bezeichnung vom Gewinn absetzen können.[2)]

Die Bezeichnungen "gesellschafterähnlich" und "mitunternehmerähnlich" zur Erklärung des Verhältnisses zwischen Ertragsnießbraucher und Unternehmer sind undeutlich. Geht man jedoch von dem Begriff der Mitunternehmerschaft aus, wird ihr Gebrauch verständlich.

Tipke/Kruse ersehen aus der von ihnen zitierten Rechtsprechung und Fachliteratur, daß die ältere Auffassung Mitunternehmerschaft bejahte, wenn eine Beteiligung am Anlagevermögen (nicht nur am Umlaufvermögen) und an den stillen Reserven vorlag, während sich in jüngster Zeit die Meinung durchsetzt, die Voraussetzung der Beteiligung am Anlagevermögen sei nicht zwingend. Vielmehr müsse der Steuerpflichtige, um Mitunternehmer zu sein, ein unternehmerisches Risiko tragen, d.h. an Gewinn und Verlust beteiligt sein.[3)] Ihre Erörterungen schließen mit der Feststellung, daß nach derzeitigem Recht die Mitunternehmerschaft mehrere voneinander verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten umfaßt:

---

1) Vgl. Märkle, a.a.O., S. 54; ferner Ringleb, a.a.O., S. 2264; v. Bornhaupt, Nießbrauch im Einkommensteuerrecht, in: NWB, Fach 3, S. 2929 - 2938, hier S. 2934; Kölner Steuerinformation, Schriftleitung Dr. Günther Felix, Mitteilungen 4/70 aus den April/Mai - Seminaren, II. Nießbrauch im Steuerrecht, S. 299 - 306, hier S. 301
2) Vgl. Märkle, a.a.O., S. 54
3) Vgl. Tipke, K., Kruse, H.W., Reichsabgabenordnung, 2.-4. Aufl., I, Köln-Marienburg 1965/69, Anm. 4 zu § 215

"Die Mitunternehmerschaft, die stets eine enge Bindung - "auf Gedeih und Verderb" - an den Betrieb voraussetzt, kann also auf wesentliche Kapitalbeteiligung oder auf Beteiligung und Mitarbeit, aber auch auf bloßer führender, leitender Mitarbeit beruhen, zumal wenn auf längere Sicht auch Kapitalbildung angestrebt wird."

Gerade die enge Bindung an den Betrieb "auf Gedeih und Verderb" fehlt dem Nießbraucher am Reingewinn. Er muß es zwar in Kauf nehmen, daß ihm durch Verluste der Fruchtgenuß entgeht, aber er haftet - vorbehaltlich einer abweichenden Vereinbarung - nicht persönlich für die Verluste, d.h. er trägt nicht die unternehmerische Haftung.[1] Andererseits beziehen er und der Unternehmer originäre gewerbliche Einkünfte aus dessen Betrieb. Beide teilen das Betriebsergebnis unter sich auf und gerade dieses eigenartige Verhältnis zwischen Nießbraucher und Eigentümer hinsichtlich der Besteuerung der Betriebsergebnisse einschließlich der Vergütungen für eine Tätigkeit im Betrieb legt den Vergleich mit einer Gesellschaft nahe.[2]

Mehrere Autoren wenden sich jedoch gegen diese Fiktion und wollen daher den Grundsatz, daß sich die Einkunftsart des Nießbrauchers nach der Quelle der Nutzungen richtet, nicht anwenden.

W o l t m a n n [3] schreibt, daß eine Nießbrauchsbestellung am Reingewinn der mehr oder weniger weitgehenden Versorgung des Übergebers dient, weshalb man zivilrechtlich von einem "Versorgungsnießbrauch" spricht, der klar betrachtet eine dinglich gesicherte Gewinnbeteiligung ist. Diese Gewinnbeteiligung vermag keine Mitunternehmerschaft zu begründen. Er sieht daher die Beteiligung als ein Recht auf wiederkehrende Leistungen an, das Einkünfte nach § 22 EStG bewirkt.

H e r r m a n n - H e u e r [4] nehmen sonstige Einkünfte nach § 22 EStG an, wenn der Berechtigte wirtschaftlich nur eine Stellung hat, die seiner rechtlichen Stellung entspricht, nach welcher er lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch auf Gewinnanteile besitzt. Hieraus ist m.E. zu ersehen, daß die Kommentatoren vom bürgerlichen Recht ausgehend den Ertragsnießbrauch steuerlich ablehnen.

---

1) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentator zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, II, 1. - 6. Aufl., Köln 1951/71, Anm. 12g zu § 215 AO
2) Vgl. Ringleb, a.a.O., S. 2264
3) Vgl. Woltmann, A., Gewinnbeteiligung kraft Nießbrauchsrecht, in: StW 1961, S. 149/150, hier S. 150 unter Hinweis auf Burschberg, H.J., Mitunternehmerschaft bei elterlichen und testamentarischen Nutzungsrechten, in: DB 1954, S. 788
4) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 27h zu § 15 EStG

Nach B i e d e r m a n n [1] kann man einem Nießbraucher, dem der Reingewinn zufließt, ein unternehmerisches Risiko in der Weise zusprechen, daß er regelmäßig "indirekt an den Verlusten beteiligt ist, weil er in den Verlustjahren keine Nutzungen erhält und bei eingetretenen Verlusten in den nachfolgenden Gewinnjahren erst nach Abdeckung der Verluste." Da jedoch dieses Risiko nicht ausreicht, eine Mitunternehmerschaft zu begründen, nimmt der Autor ebenfalls außerbetriebliche sonstige Einkünfte an.

Die zitierten Gegenmeinungen der Fachliteratur bergen insofern steuerliche Vorteile, als der "Nießbraucher" für die Mitarbeit im Betrieb Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen kann, die den gewerblichen Gewinn mindern. Er kann weiterhin dem Betrieb Gegenstände vermieten, die ansonsten bei Annahme eines mitunternehmerähnlichen Verhältnisses notwendiges Betriebsvermögen würden.

Da die Revision gegen die Entscheidung des Niedersächsischen FG vom 3.9.1968[2] beim BFH anhängig ist, dürfte der zuständige vierte Senat alsbald zum Problem der Einkunftsart des Nießbrauchers am Reingewinn Stellung nehmen. Das FG hatte gewerbliche Einkünfte nach § 15 Ziff. 2 EStG für die vom Nießbraucher einer Beteiligung an einer Personengesellschaft gezogenen Nutzungen auch dann angenommen, wenn keine Mitunternehmerschaft vorliegt. Zur Begründung führte es an, die Gewinnanteile an einer Personengesellschaft seien ihrer Entstehung und ihrer Ermittlung nach gewerbliche Einkünfte ohne Rücksicht darauf, wer sie bezieht. Dieser Grundsatz ergibt in analoger Anwendung dieselbe Konsequenz für Gewinnanteile aus Einzelunternehmen.

Statt der - im Sinne Biedermanns - "indirekten Übernahme" von Verlusten[3] können die Parteien auch vereinbaren, daß der Nießbraucher einen Teil des Risikos des Betriebes zu tragen hat und daß ihm deshalb in einem Wirtschaftsjahr erzielte Verluste anteilig zuzurechnen sind, die er

---

1) Vgl. Biedermann, F., Zur steuerlichen Behandlung des Nießbrauchs, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R,D, Nießbrauch I, Abschn. V, 2
2) Vgl. Urt. II 219/65, EFG 1969, S. 119, Az. des BFH: IV R 228/68
3) Vgl. hierzu neben Biedermann auch Mittelbach, Einkommensteuerliche Fragen beim Nießbrauch, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R, D, Nießbrauch II B ; der Aufsatz ist bereits ausgereiht.

auch nach § 10d EStG abziehen kann.[1] Märkle weist aber darauf hin, daß dann bereits bei der vertraglichen Regelung des Nießbrauchs genau geklärt werden sollte, wie Verluste aufzuteilen sind und wie Gewinne nach vorangegangenen Verlustjahren behandelt werden.[2] Durch eine Vereinbarung teilweiser Verlustübernahme dürfte m.E. in der Regel eine Mitunternehmerschaft des Nießbrauchers erreicht und damit die Diskussion um seine Einkunftsart hinfällig werden.

Die Nießbrauchseinräumung hat, wie aus den obigen Ausführungen hervorgeht, den Nachteil, daß keine absolute Sicherstellung "des Nießbrauchsberechtigten eintritt (Verluste) und die Möglichkeit besteht, daß der Nießbrauchsberechtigte mehr erhält, als zu seiner Sicherstellung erforderlich ist (hohe Erträge). Um diese Folgen auszuschließen, liegt der Gedanke nahe, den Nießbrauch mit einer Begrenzungsklausel zu versehen,"[3] die sowohl einen Mindest- wie einen Höchstbetrag der jährlichen Nutzungen beinhaltet. Ein garantierter Mindestbetrag würde bewirken, daß die zusätzliche Zahlung im Garantiefall (die Gewinne sind kleiner als der Garantiebetrag) Betriebsausgaben des Eigentümers (Unternehmers) und Betriebseinnahmen des Nießbrauchers bildet.[4] Gewinne, die die Obergrenze überschreiten, würden dem Nutzungsverpflichteten zufließen. Hörstmann[5] legt außerdem dar, daß durch eine Beschränkung der Nutzungen auf ein Achtzehntel des übertragenen Vermögens (in Anbetracht des § 16 Abs. 1 BewG) neben dem Sicherungsmoment Schenkungsteuer gespart würde. Kapp, Felix und Schulze zur Wiesche halten es jedoch zurecht für sehr fraglich, ob Begrenzungen des Nutzungsrechts noch zur Begründung eines Nießbrauchs führen.[6] Denn solche Absicherungen deuten eher auf eine obligatorische Gewinnbeteiligung oder eine Rente hin. Die Gefahr einer solchen Auslegung durch die Finanzverwaltung ist m.E. sehr erheblich.

---

1) Vgl. Märkle, a.a.O., S. 54
2) Vgl. Märkle, a.a.O., S. 54
3) Vgl. Kapp, Nießbrauch mit Begrenzungsklausel, Kurzartikel aus einer Tageszeitung (unbekannte Fundstelle), sowie dessen Aufsatz, Das Unternehmer-Testament, in: NWB, Fach 19, S. 335-340, hier S. 337
4) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 27h zu § 15 EStG
5) Vgl. Hörstmann, F., Aktuelle Erbschaftsteuerfragen mit Hinweisen für die Praxis, in: BB 1970, Beilage zu Heft 14, S. 3
6) Vgl. Kapp, Nießbrauch..., a.a.,O., und Das Unternehmer-Testament, a.a.O., S. 339; Felix, Nießbrauch...., in: Kölner Steuerinformation, a.a.O., S. 304; Schulze zur Wiesche, D., Der Nießbrauch am Kommanditanteil, in: DB 1970, S. 171- 174, hier S. 173

bbb) Die AfA-Berechtigung

Nach ständiger und unbestrittener Rechtsprechung steht die AfA an genutzten Gegenständen grundsätzlich nicht dem Nießbraucher sondern dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zu, da der Wertverzehr allein den Eigentümer belastet.[1] Lediglich in den seltenen Ausnahmefällen, in denen bürgerlich-rechtliches Eigentum (des Nutzungsverpflichteten) und wirtschaftliches Eigentum (des Nutzungsberechtigten) gem. § 11 Ziff. 4 StAnpG auseinanderfallen, gewährt der BFH dem Nießbraucher (als wirtschaftlichem Eigentümer) die AfA-Berechtigung.[2]

Dagegen hält es Felix[3] für möglich, dem Nießbraucher auch dann den AfA-Abzug zuzusprechen, wenn er die Neuinvestitionen finanziell zu tragen hat. Herrmann-Heuer[4] legen diese Meinung dahin aus, daß eine Vereinbarung, nach welcher der Nießbraucher dem Eigentümer aus den Nutzungen Beträge in Höhe der jährlichen AfA zu zahlen hat, die wirtschaftliche Belastung des Nutzungsberechtigten mit der AfA bewirkt. Die Zahlungen sind dann beim Nießbraucher Betriebsausgaben und beim Eigentümer Betriebseinnahmen. Der BFH hatte jedoch im Urteil vom 21.2.1967, a.a.O., Vereinbarungen über die AfA nicht zugelassen.

Man wird für diesen Fragenkreis wohl Rosenau[5] zustimmen müssen, der entgegen der Rechtsprechung beim "echten" Unternehmensnießbrauch eine Vereinbarung über die AfA für zulässig hält, wenn sie nicht willkürlich sondern wirtschaftlich vernünftig ist. Denn durch den Ersatz von Aufwand in Höhe der jährlichen AfA wird vermieden, daß das Kapitalkonto des Nutzungsverpflichteten gemäß dem Wertverzehr des Anlagevermögens immer kleiner wird, obwohl er regelmäßig den Anspruch gegen den Nießbraucher hat, das genutzte Vermögen nach Beendigung des Nießbrauchs in dem gleichen Umfang wie zum Zeitpunkt der Einräumung zurückzuerhalten;[6] es bleibt erwünschtermaßen in seinem

---

1) Vgl. u.a. BFH-Urt. v. 5.7.1957, VI 74/55 U, BStBl 1957 III, S. 393; v. 4.8.1961, VI 269/60 S, BStBl. 1961 III, S. 562
2) Vgl. u.a. BFH-Urt. v. 21.2.1967, VI 263/65, BStBl 1967 III, S. 311
3) Vgl. Felix, G., Zur AfA-Berechtigung des Nießbrauchers, in: DStR 1962/63, S. 114 - 116
4) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 7 zu § 7 EStG
5) Vgl. Rosenau, Der Nießbrauch..., a.a.O., S.8
6) Ebd.

wesentlichen Bestand erhalten.[1] Märkle befürwortet diese Ansicht in analoger Anwendung ausdrücklich für den Ertragsnießbrauch und verweist darauf, daß auch die Finanzverwaltung zu einer solchen Handhabung rät.[2] Dies bedeutet, daß trotz der bisher gegenteiligen Rechtsprechung des BFH der Übergang der AfA auf den Nießbraucher mit Billigung der Finanzverwaltung erreicht werden kann.

ccc) Die Auswirkungen des Nießbrauchs in der Steuerbilanz

Da der Erwerb des Betriebes unentgeltlich erfolgt, muß der Beschenkte die Buchwerte des Schenkers fortführen (§ 7 Abs. 1 EStDV). In der Fachliteratur wird teilweise die Auffassung vertreten, daß außerdem die dingliche Last, weil sie wirtschaftlich wie rechtlich von den Betriebsgegenständen nicht getrennt werden kann, passiviert werden muß.[3] Die Passivierung wird weiterhin für notwendig gehalten, weil sonst entgegen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung die Gläubiger getäuscht würden. Als Folge des Passivierungszwanges ist nach dieser Ansicht die Nießbrauchslast erfolgsneutral einzubuchen (Buchung: Kapitalkonto an Konto Nießbrauch). Der jährliche Abbau des Barwerts der Last soll eine Betriebseinnahme bilden, während andererseits die Fruchtziehung des Nießbrauchers die Erträge des Betriebes schmälert.

M.E. muß jedoch die Passivierung zu falschen Ergebnissen führen. Sie bewirkt, daß der Unternehmensnachfolger den Wert des - steuerlich betrachtet - aus privaten Gründen unentgeltlich erworbenen Betriebs in Höhe der Auflage des Nießbrauchs über die Laufzeit dieses Rechts hinweg als Einnahmen versteuert und gleichzeitig der Nießbraucher die ihm zufließenden Früchte ebenfalls der Einkommensteuer unterwirft. Denn nach den Grundsätzen der Nießbrauchsbesteuerung ist es nicht zulässig, die Betriebserträge um die Fruchtziehung des Nießbrauchers zu schmälern, vielmehr werden die Früchte dem Nießbraucher originär im

---

1) Vgl. Märkle, a.a.O., S. 54
2) Vgl. Märkle, a.a.O., S. 54
3) Vgl. o.V., Erwerb eines Betriebs durch vorweggenommene Erbauseinandersetzung unter Begründung einer dinglichen Last, in: DB 1969, S. 1126; v. Bornhaupt, Neues zur einkommensteuerlichen Behandlung des Nießbrauchs, in:NWB, Fach 3, S. 3291 - 3298, hier S. 3297

Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zugerechnet.

Beispiel:

Wert der passivierten Nießbrauchslast DM 100.000.-. Sie soll, entsprechend der Lebenserwartung des Nießbrauchers von 10 Jahren im Zeitpunkt der Betriebsübergabe, in gleichen Jahresbeträgen von DM 10.000.- abgebaut werden. Beträgt nun der Gewinnanteil des Nießbrauchers DM 15.000.-, so entsteht für den Nießbrauchsverpflichteten eine Gewinnerhöhung von DM 10.000.-, während der Nutzungsberechtigte DM 15.000.-, die ihm in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zugerechnet werden, zu versteuern hat.

Entgegen der oben vertretenen Ansicht eines Teils der Fachliteratur ist es nicht zulässig, den Gewinnanteil des Nießbrauchers -ähnlich wie eine betriebliche Versorgungsrente - als Betriebsausgabe zu buchen. Insgesamt werden somit beim Nießbraucher dessen jährliche Gewinnanteile und beim Nießbrauchsverpflichteten allein als Folge der Passivierung DM 100.000.- versteuert. Eine derartige Doppelbesteuerung (geschätzter Barwert der Früchte beim Nutzungsverpflichteten und die tatsächlich anfallenden Früchte beim Nutzungsberechtigten) widerspricht jedoch dem System des Einkommensteuerrechts.

Man wird zur Verneinung der Passivierung wohl Heuer[1] folgen müssen, der sie analog der Behandlung einer außerbetrieblichen Gewinnbeteiligung aus Versorgungsgründen[2] ablehnt. Mit Döllerer[3] kann man zwar erwägen, den Umkehrschluß aus §§ 153 Abs. 3 AktG, 5 Abs. 2 EStG (Verbot der Aktivierung unentgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter) für die Passivierung zu ziehen und sie deshalb nicht zuzulassen. Dieser anzweifelbare Kunstgriff dürfte hier jedoch nicht notwendig sein.

Da der Beschenkte (= Nießbrauchsverpflichtete) den Betrieb verantwortlich leitet,[4] wird er dem Nutzungsberechtigten, wenn dessen Gewinnbeteiligung 100 % beträgt, nicht den gesamten Reinertrag gutschreiben, sondern nur den Gewinn nach Abzug einer angemessenen Vergütung für die Unternehmertätigkeit.

Die Geschäftsführervergütung vermindert wie andere Personalkosten zunächst den steuerlichen Bilanzgewinn, wird aber im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung dem Nutzungsverpflichteten als Vorweggewinn zugerechnet, so daß sie sich im Endergebnis erfolgsneutral auswirkt.

---

1) Vgl. Heuer, G., Anschaffung unter Übernahme dinglicher Lasten, in: FR 1968, S. 8 - 13, hier S. 13
2) Vgl. S. 127 der Arbeit
3) Vgl. Döllerer, G., Leasing - wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?, in: BB 1971, S. 535 - 540, hier S. 538
4) Vgl. S. 22 u. 23 der Arbeit

Trägt der Unternehmensnachfolger die AfA, so verringert sie innerhalb der Bilanz als vorweg zuzurechnender Verlust sein Eigenkapital.[1] Wird hingegen der Nießbraucher mit der AfA belastet, so vermindert sie dessen Gewinnanteil und bleibt ohne Auswirkung auf das Kapitalkonto des Nießbrauchsbestellers (Unternehmensnachfolgers). Vermietet der Nießbraucher ihm zu Eigentum gehörende Anlagegüter an den Betrieb, so mindert sich sein Gewinnanteil zusätzlich um die AfA auf diese Güter.

Wenn man dem von Rosenau formulierten Gebot der wirtschaftlichen Vernunft[2] folgt, so dürfte die Belastung des Nutzungsberechtigten mit der AfA für die dem Nießbrauchsbesteller übergebenen und die später ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter u.a. dann richtig sein, wenn eine spürbare Verminderung des Kapitalkontos des Bestellers und dementsprechend eine Verschlechterung der Bilanz als Unterlage für Kreditanträge vermieden werden soll.

Beispiel:

Kapitalkonto des Bestellers, der den Wertverzehr trägt = DM 100.000.-;
AfA auf übernommene Wirtschaftsgüter und Ersatzbeschaffungen in den ersten drei Jahren nach Übernahme des Betriebs = DM 30.000.-;

Nach dem dritten Jahr hat sich das Kapitalkonto des Bestellers ceteris paribus auf DM 70.000.- verringert. Würde der Nießbraucher die AfA tragen, wäre das Kapitalkonto des Bestellers in seinem ursprünglichen Bestand von DM 100.000.- erhalten geblieben.

Das Kapitalkonto des Nießbrauchers besitzt mehr den Charakter eines Darlehenskontos. Es weist den jeweiligen Saldo aus Gewinnanspruch (ggf. nach Abzug der AfA) und Privatentnahmen aus, wobei zum Gewinn neben den Erträgen aus normalen Geschäftsabschlüssen auch die ao. Erträge aus der Veräußerung von Anlagegegenständen zählen, denn auch sie werden vom Anspruch auf den Jahreserfolg lt. Bilanz erfaßt.[3] Denkbar ist eine zusätzliche Vereinbarung, daß nicht entnommene Gewinne als Schuld des Betriebs und Mehrentnahmen als Betriebsforderung verzinst werden.

22. Verpachtung des Betriebes an den Nießbrauchsbesteller

Nach dem BFH-Urteil vom 8.8.1969[4] kann der Schenker, der sich den Nießbrauch an einem geschenkten Grundstück vorbehält, dieses

---

1) Vgl. Rosenau, Der Nießbrauch ....., a.a.O., S. 11
2) Ders., a.a.O., S. 8
3) Vgl. Rosenau, Der Nießbrauch ....., a.a.O., S. 11
4) Vgl. BFH-Urt. VI R 299/67, BStBl 1969 III, S. 683

Grundstück an den Beschenkten vermieten und die Mieteinkünfte, die beim Nießbrauchsverpflichteten Werbungskosten darstellen, als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung versteuern. Denn der Nießbraucher ist nach ständiger Rechtsauffassung nicht gezwungen, zur Ziehung der Nutzungen die belasteten Gegenstände selbst zu gebrauchen.[1] Diese Regelung, daß der Nicht-Eigentümer dem Eigentümer schuldrechtlich die Nutzungen gegen Entgelt überläßt, muß in analoger Anwendung auch bei gewerblichen Betrieben möglich sein.[2] Nach der einschlägigen Rechtsprechung zum "ruhenden" Gewerbebetrieb[3] bezieht dann der Vater (Schenker) weiterhin gewerbliche Einkünfte aus dem Pachtverhältnis, die jedoch nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Der Sohn zieht die Pacht als Betriebsausgabe ab. Wirtschaftlich liegt der Vorteil einer derartigen Regelung in der Ersparnis von Gewerbesteuer und in der zulässigen Beschränkung des Nießbrauchs auf einen relativ gleichmäßigen Einnahmestrom, ohne daß eine Rente anzunehmen wäre.

Die Bedingungen für die steuerliche Zulässigkeit eines solchen Pachtvertrages wurden vom BFH klar umrissen.[4] Nießbrauchsbestellung ("echter" Unternehmensnießbrauch) und Pachtvertrag müssen bürgerlich-rechtlich wirksam sein; die tatsächliche wirtschaftliche Gestaltung allein reicht nicht zur steuerlichen Anerkennung der Abmachungen aus. Der Pachtzins ist nach kaufmännischen Gesichtspunkten festzusetzen,[5] ebenso die Kündigungsfrist. Insbesondere ist in der Höhe der Pacht zu berücksichtigen, wer für laufende Instandhaltungen, zu denen grundsätzlich der Nießbraucher - bei Grundstücken z.B. gem. § 1041 BGB - verpflichtet ist, aufzukommen hat. Im Endergebnis liegt damit nach der Ansicht des BFH dann kein Gestaltungsmißbrauch i.S. des § 6 StAnpG vor, wenn der Versorgungscharakter in dem Pachtvertrag nicht derart zutage tritt, daß die bürgerlich-rechtlich gewählte Form dieses Vertrages beiseite geschoben werden könnte. Ansonsten wäre nämlich eine außerbetriebliche Versorgungsrente gegeben.[6]

---

1) Der BFH verweist hierzu im Urt. v. 8.8.1969, a.a.O., auf Anm. 14 zu § 1030 BGB im 4. Bd. der 10. Aufl. des Kommentars von Soergel-Siebert
2) Vgl. Wulff, Hat der mit Hilfe des Nießbrauchsrechts vom BFH modifizierte Überlassungsvertrag steuerlich eine Zukunft? in: StBp 1970, S. 265 und 266, hier S. 266
3) Vgl. BFH-Urt. v. 13.11.1963, Gr.S. 1/63 S, BStBl 1964 III, S. 124
4) Vgl. BFH-Urt. v. 8.8.1969, a.a.O.
5) Vgl. hierzu allgemein Mittelbach, Geschäfts- und Praxisübertragungen, a.a.O., S. 120 und 121
6) Vgl. BFH-Urt. v. 30.11.1967, IV 39/65, BStBl 1968 II, S. 265

Der Nießbraucher besitzt theoretisch auch die Möglichkeit, sein Nutzungsrecht in analoger Anwendung des BFH-Urteils vom 13.11.1963, a.a.O., ins Privatvermögen zu übernehmen, wobei geklärt werden müßte, wie der Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3 EStG ermittelt werden soll. Da eine solche Überlegung des Wechsels der Vermögensart kaum besondere steuerliche Vorteile erbringen dürfte (die Einnahmen des Nießbrauchers sind ohnehin gewerbesteuerfrei), wird auf diese Möglichkeit nicht näher eingegangen.

Auf das Nutzungsrecht kann ein Berechtigter, der ein Privatgrundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs unentgeltlich übereignet, keine AfA vornehmen.[1] Er hat das Recht weder entgeltlich noch unentgeltlich "erworben", sondern es sich bei der Schenkung zurückbehalten, und eine vorbehaltene Nutzung, auch wenn sie dinglicher Natur ist, unterliegt keiner Abnutzung.[2] Diesen Grundsatz wird man wohl auch auf ein betriebliches, mangels Entgelt nicht aktivierbares Nutzungsrecht anwenden müssen.

Der Verpächter besitzt wegen der Übergabe sämtlicher betrieblicher Wirtschaftsgüter regelmäßig kein eigenes Anlagevermögen mehr. Außerdem hat er angesichts des Zwecks der genannten Rechtskonstruktion, nämlich der Sicherung seiner Versorgung unter Ausnützung vorhandener Möglichkeiten zur Steuerersparnis, in der Regel nicht für Instandhaltungen aufzukommen, so daß Rückstellungen hierfür nicht zu passivieren sind. Da sich weiterhin sein Rückgabeanspruch als Verpächter aus der Differenz: Waren plus Forderungen minus Verbindlichkeiten (positiver Saldo vorausgesetzt) und seine Rückgabeverpflichtung als Nießbraucher wegen Gleichwertigkeit ausgleichen und folglich saldiert werden können, erscheinen in seiner Bilanz lediglich "rückständige" und "im voraus erhaltene Pachterträge". Entsprechend vereinfacht sich die Bilanzierung beim Unternehmensnachfolger.

cc) Unentgeltliche Nießbrauchsbestellung für den Unternehmensnachfolger

Die Unternehmensnachfolge kann auch so geregelt werden, daß der Vater die Unternehmensleitung dem Sohn überläßt und ihm gleichzeitig

1) Vgl. BFH-Urt. v. 21.2.1967, aa.O.
2) Ebd.

einen "echten" (lebenslänglichen) Nießbrauch am Handelsgeschäft einräumt, der die Verpflichtung beinhaltet, das Unternehmen gem. § 1041 BGB in seinem wirtschaftlichen Bestand zu erhalten.[1] Steuerlich sind dann aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zwei Variationen möglich:

- Der Vater bleibt sowohl bürgerlich-rechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümber; der Sohn wird auch steuerlich lediglich Nießbraucher.
- Der Vater bleibt bürgerlich-rechtlich Eigentümer; der Sohn wird wirtschaftlicher Eigentümer und erwirbt damit steuerlich nicht den Nießbrauch am Unternehmen, sondern das Unternehmen (den Gewerbebetrieb) selbst.[2]

11. Besteuerung des Unternehmensnachfolgers als Nießbraucher

Liegt steuerlich Nießbrauch vor, wird der Sohn nur Eigentümer des Umlaufvermögens i.S. des § 1067 BGB. In der Regel wird er auch die Geschäftsforderungen und -schulden, sowie das volle Betriebsrisiko übernehmen.[3] Die Verpflichtung zum Wertersatz am Nießbrauchsende ergibt sich dann aus dem (positiven) Saldo:

übernommenes Umlaufvermögen (§ 1067 BGB)
\+ übernommene Forderungen (§ 1075 Abs. 2 BGB)
./. übernommene Schulden.[4]

Da sich die Verpflichtung des Unternehmensnachfolgers zum Wertersatz und die gleich-hohe Forderung des Schenkers (=Nießbrauchsbestellers) ausgleichen, kann im vorliegenden Fall[5] auf eine Bilanzierung der beiden Posten dann verzichtet werden,[6] wenn die rechtlichen Verhältnisse "unterhalb dem Bilanzstrich" eindeutig dargestellt werden.

---

1) Vgl. v. Godin, a.a.O., S. 26
2) Vgl. Märkle, a.a.O., S. 53
3) Vgl. Rosenau, Der Nießbrauch..., a.a.O., S. 10
4) Vgl. v. Godin, a.a.O., S. 45 - 47
5) Der Sohn ist Alleinerbe des Schenkers, so daß im Zeitpunkt des Erbfalls Forderung und Verbindlichkeit ohnehin zusammenfallen.
6) Vgl. Rosenau, Der Nießbrauch..., a.a.O., S. 10

Das Anlagevermögen mit dem dazu gehörigen Inventar verbleibt im Eigentum des Nießbrauchsbestellers. Er ist damit grundsätzlich zum Abzug der AfA auf die im Zeitpunkt der Nießbrauchseinräumung vorhandenen Wirtschaftsgüter und die späteren Ersatzbeschaffungen befugt.[1] Aus wirtschaftlichen Gründen werden die Vertragsparteien jedoch meistens vereinbaren, daß der Sohn (Nießbraucher) die AfA dem Vater vergütet und sie dadurch effektiv trägt. Diese Vereinbarung kann allein schon aus der oft schwierigen Entscheidung empfehlenswert sein, ob ein Wirtschaftsgut angesichts des technischen Fortschritts noch Ersatzbeschaffung oder bereits eine Erweiterungs- bzw. Neuinvestition bildet, für die die AfA dem Sohn als Eigentümer ohnehin zusteht. Zivilrechtlich wird dem Nießbraucher die AfA ohnehin zugestanden:

"Gehört zu einem Nachlaß jedoch ein Handelsgeschäft, so muß der Nießbraucher als Unternehmer den Gewinn aus dem Handelsgeschäft versteuern. Die gewöhnliche Abnutzung der Gegenstände des Anlagevermögens fällt dann - entgegen § 1050 BGB - auch dem Nießbraucher zur Last; denn er ist in die Unternehmerstellung des Bestellers eingerückt und sein Recht erstreckt sich auf den substanzlosen Kern des Unternehmens (Chancen, Tätigkeitsbereich, vgl. Staudinger-Coreng, BGB, 11 Aufl. 1956, § 1085 Anm. 3 b, § 1089 Anm. 9 c)."[2]

Die Belastung des Nutzungsberechtigten mit einem Aufwand in Höhe der AfA kann auch in der Weise erfolgen, daß Substanzerhaltungsrücklagen gebildet werden, denen gleich-hohe Ansprüche des Nutzungsverpflichteten gegenüberstehen. Ein Zwang zu einer solchen Bilanzierung dürfte nicht bestehen, da die hierzu vom BFH entwickelten Grundsätze[3] nur für die e n t g e l t l i c h e Betriebsverpachtung angewendet werden müssen. Gerade die Bilanzierungsbeispiele Rosenaus zeigen, daß die umständliche Methode der bilanzmäßigen Erfassung der Substanzerhaltung, auf die hier nicht näher eingegangen werden kann, entbehrlich ist.[4]

Die Versorgung des Schenkers kann durch gleichmäßige Zahlungen oder durch eine quotale Beteiligung am Gewinn und zusätzlich durch ein Entgelt für die dem Betrieb weiterhin geleisteten Dienste sichergestellt werden. In dem einheitlichen und gesonderten

---

1) Vgl. Rosenau, Der Nießbrauch..., a.a.O., S. 10/11
2) Vgl. LG Mannheim, Urt. v. 4.5.1960, S 32/60, BB 1960, S. 1147
3) Vgl. BFH-Urt. v. 2.11.1965, I 51/61 S, BStBl 1966 III, S. 61; v. 21.12.1965, IV 228/64 S, BStBl 1966 III, S. 147; v. 23.6.1966, IV 75/64, BStBl 1966 III, S. 589
4) Vgl. Rosenau, Der Nießbrauch ..., a.a.O., S. 10 - 12

Feststellungsverfahren, das das vorliegende gesellschaftsähnliche Verhältnis erfordert,[1] werden die Versorgungsleistungen dem Vater als Gewinnanteil (gewerbliche Einkünfte) zugerechnet. Der übrige Gewinn und echte Betriebsverluste, sowie eventuelle Verluste, die durch Zahlung eines garantierten Mindestbetrages an den Vater in Jahren mit schlechter Ertragslage entstehen, werden dem Sohn zugerechnet, dem auch der Verlustabzug nach § 10d EStG zusteht.[2]

22. Besteuerung des Unternehmensnachfolgers als wirtschaftlicher Eigentümer

Der Sohn kann durch rechtliche und wirtschaftliche Gestaltung (sofern er dabei nicht gegen §§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 StAnpG verstößt) oder unabsichtlich durch das Auftreten nach außen im wirtschaftlichen Verkehr wirtschaftlicher Eigentümer werden. Der BFH definiert diesen Begriff im Urteil I 133/64[3] wie folgt:

"Wirtschaftlicher Eigentümer ist allgemein derjenige, der den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer im Regelfall, d.h. bei dem für die gewählte Gestaltung typischen Verlauf, für dauernd von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut tatsächlich auszuschließen vermag, so daß der Herausgabeanspruch des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (.....). Auf die rechtliche Befugnis, über das Wirtschaftsgut zu verfügen, kommt es nicht an (.....). Erforderlich ist nach alledem nur, daß der Steuerpflichtige die durch den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer grundsätzlich nicht einschränkbare Sachherrschaft ausübt und daß ihm die Erträge aus dem Objekt zufließen."

In ähnlicher Form grenzt Döllerer[4] diesen Begriff ab: Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer ohne dingliche Verfügungsbefugnis die Substanz und den Ertrag einer Sache vollständig und auf die Dauer tatsächlich hat, wobei zum Haben der Substanz die Chance der Wertsteigerung ebenso gehört wie das Risiko der Wertminderung.

Übertragen auf den hier vorliegenden Sachverhalt bedeutet deshalb wirtschaftliches Eigentum, daß der Sohn steuerlich nicht als Mit-, sondern als Alleinunternehmer behandelt wird. In einem Urteil vom 28.2.1961[5] erkannte der BFH einem "Nießbraucher" diese Eigenschaft zu, weil er den Gewerbebetrieb im Einvernehmen mit den Beteiligten auf

---

1) Vgl. Märkle, a.a.O., S. 54
2) Vgl. FG Nürnberg, Urt. v. 14.8.1970, III 39/67 - Rev. eingelegt, EFG 1971, S. 23; Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 20 zu § 10d EStG; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 4 zu § 10d EStG
3) Vgl. Urt. v. 18.11.1970, BStBl 1971 II, S. 133
4) Vgl. Döllerer, Leasing...., a.a.O., S. 536
5) Vgl. Urt. I 25/61, BStBl 1961 III, S. 252

eigene Rechnung und eigenes Risiko leitete, im Handelsregister als Alleinunternehmer eingetragen war und auch sonst nach außen hin als solcher auftrat, keine Kapitalkonten für die Nießbrauchsverpflichteten führte und schließlich die Gewinne wie ein Eigentümer ermittelte und für sich verwendete.

Unter diesen Voraussetzungen ist ein gesellschaftsähnliches Verhältnis zu verneinen, so daß Versorgungsbezüge an den Vater eine private Versorgungsrente oder eine sonstige dauernde Last darstellen, die der Sohn gem. § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG als Sonderausgabe abziehen kann (beim Vater begründen die Bezüge Einkünfte nach § 22 Ziff. 1 EStG) und Gehaltszahlungen abzugsfähige Betriebsausgaben (beim Vater Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) sind.

Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang noch, daß die Frage des wirtschaftlichen Eigentums nach § 11 Ziff. 4 StAnpG für die Einkommensteuer, Einheitsbewertung und Vermögensteuer einheitlich zu beantworten ist, da besondere Gründe für eine unterschiedliche Auslegung nicht ersichtlich sind.[1)]

dd) Exkurs: Vermögensteuer und Erbschaftsteuer als Sonderausgaben

(1) Vermögensteuer

Fließen dem Eigentümer aus den mit dem Nießbrauch belasteten Vermögensteilen keine Erträge mehr zu, muß er für die belasteten Wirtschaftsgüter unter Umständen Vermögensteuer zahlen, insbesondere wegen Beschränkung des Abzugs der Nießbrauchslast als Schuld nach § 16 BewG, die er nur aus sonstigem Einkommen, unbelastetem Vermögen oder gar der Substanz des belasteten Vermögens bestreiten kann. Zur Vermeidung finanzieller Einbußen erstattet deshalb der Nießbraucher sehr oft die auf die belasteten Wirtschaftsgüter entfallende Vermögensteuer. Wie diese Zahlungen des Nießbrauchers zu behandeln sind, ist bis heute nicht geklärt.

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 7.3.1957, IV 511/55 U, BStBl 1957 III, S. 392

Der BFH bestätigte in seinem Rechtsspruch VI R 265/67[1] die Ansicht der Vorinstanz, daß die Vermögensteuer keine gem. § 1047 BGB auf einer Sache ruhende öffentliche Last ist, sondern eine Personen- oder Subjektsteuer. Deshalb sei der Nießbraucher gesetzlich nicht zur Zahlung der Vermögensteuer des Bestellers verpflichtet. In dem genannten Urteil weicht der BFH darüber hinaus von der Rechtsprechung des Reichsgerichts ab, daß beim Nießbrauch an einem ganzen Vermögen der Nießbraucher nach § 1088 Abs. 3[2] BGB die Vermögensteuer ersetzen muß[3] und stellte sich damit gegen die herrschende zivilrechtliche Meinung.[4] Er begründete seine abweichende Ansicht damit, daß es dem Wesen der Vermögensbesteuerung eindeutig widerspreche, von einer Person Vermögensteuer für einen Gegenstand zu verlangen, der ihr nicht gehört und über den sie nicht verfügen kann. "Das wäre der Fall, wenn der Nießbraucher die durch den mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstand ausgelöste Vermögensteuer zu tragen hätte." Außerdem widerspricht es nach Ansicht des Gerichts nicht dem Wesen des Nießbrauchs, daß dessen Besteller die Vermögensteuer zahlen muß. Gem. § 1088 Abs. 1, 3 BGB muß der Nießbraucher vor der Bestellung entstandene Forderungen gegen den Besteller erfüllen, wenn er nicht auf das Nießbrauchsrecht verzichtet. Es existiere aber keine Vorschrift und ergebe sich auch nicht aus dem Wesen des Nießbrauchs, daß der Nutzungsberechtigte Verpflichtungen - wie z.B. diejenige zur Zahlung der Vermögensteuer - zu übernehmen habe, die der Nießbrauchsbesteller nach der Bestellung eingegangen ist. Denn der Übernahme dieser Verpflichtungen könne sich der Nießbraucher nicht durch einen Verzicht auf sein Nutzungsrecht entziehen.

Das allgemeine Ergebnis, daß der Nießbraucher gesetzlich nicht zur Erstattung der Vermögensteuer verpflichtet ist, führte lt. Urteil zu der speziellen steuerlichen Konsequenz, daß die freiwillig erstattete Vermögensteuer keine abzugsfähige dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG darstellt. Denn der Begriff der dauernden Last setze eine rechtliche Verpflichtung voraus. Ein

---

1) Vgl. Urt. v. 11.7.1969, BStBl 1969 II, S. 650
2) Nach dieser Vorschrift ist der Nießbraucher gegenüber dem Eigentümer verpflichtet, alle Gläubiger solcher wiederkehrenden Leistungen zu befriedigen, die bei ordnungsmäßiger Verwaltung aus den Einkünften des genutzten Vermögens bestritten zu werden pflegen.
3) Vgl. RG Urt. v. 30.10.1936, IV 126/36, RGZ Bd. 153, S. 29
4) Vgl. die vom BFH zitierte Literatur, sowie Wendelstein, H., Wer hat beim Nießbrauch die Vermögensteuerlast zivilrechtlich zu tragen? in: RWP-Blattei, 2 Bürg.R, D, Nießbrauch II B 1, Einzelfragen

Abzug als Werbungskosten für einen Vermächtnisnehmer an Erbteilen entfalle ebenfalls, da der Nießbraucher die Vermögensteuer nicht erstatte, um Einnahmen zu erwerben, zu sichern oder zu erhalten (fehlender finaler Zusammenhang zwischen Nießbrauch und Vermögensteuerzahlung), sondern weil er solche Einnahmen erzielt (kausaler Zusammenhang zwischen Nießbrauch und Vermögensteuerzahlung). Außerdem sei beim Nießbrauch an Erbteilen kein wirtschaftlicher Zusammenhang der Vermögensteuererstattung mit einer bestimmten Einkunftsart gegeben. Nach Kapp ist daher der freiwillig erstattete Betrag lediglich eine schenkungsteuerpflichtige Zuwendung.[1)]

Zur Erreichung der Abzugsfähigkeit der Vermögensteuer in dem hier zu diskutierenden Sachverhalt der vorweggenommenen Erbfolge müssen die Beteiligten im Schenkungsvertrag ausdrücklich festlegen, daß der Nießbrauchsberechtigte Erstattungen zu leisten hat und bei ausbleibenden Nutzungen die Substanz zur Zahlung der Vermögensteuer angegriffen werden kann.[2)] Problematisch bleibt im Einzelfall die Höhe der zu erstattenden Beträge, wenn der Schenker unbelastete Vermögensteile besitzt, die ebenfalls Vermögensteuerzahlungen auslösen. Als Aufteilungsschlüssel bietet sich beispielsweise das Verhältnis unbelastetes Vermögen zu belastetem Vermögen nach Abzug des dinglichen Nutzungsrechts an.

Im Schrifttum ist umstritten, ob die Erstattungen als dauernde Last oder als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig sind. Foerster sieht wegen des mangelnden finalen Zusammenhangs mit Einkünften nur die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG[3)]: "Die gewerbliche Tätigkeit ist nicht Anlaß für die Pflicht zur Zahlung der Vermögensteuer, sondern Anlaß ist der Nießbrauch schlechthin." Heuer[4)] dagegen schreibt: Da der Nießbraucher

---

1) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 2 zu § 31
2) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 2 zu § 31
3) Vgl. Foerster, R., Zur steuerlichen Behandlung der Vermögensteuerzahlungen des Vermögensnießbrauchers für den Nießbrauchbelasteten, in: DB 1965, S. 644-647, hier S. 645
4) Vgl. Heuer, Ersatz von Vermögensteuerzahlungen beim Nießbrauch, in: DB 1968, S. 464; ebenso Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 89 zu § 10 EStG u. Anm. 3e zu § 9 EStG; o.V., Schenkung unter Vorbehalt des Nießbrauchs; Behandlung der Vermögensteuer, in: DB 1962, S. 83

zunächst einmal die gesamten Früchte zieht, die Einnahmen und damit Bruttoeinkünfte aus der jeweiligen Quelle sind, bildet die Herausgabe des ihm nicht zustehenden Teils der Früchte Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei derjenigen Einkunftsart, zu der die Früchte gehören.

M.E. ist dem Gedanken, dem Nießbraucher nur die um den Ersatz der Vermögensteuerzahlungen gekürzten Erträge zuzurechnen, der Vorzug zu geben, weil trotz des lediglich kausalen Zusammenhangs zwischen Einkünften und Vermögensteuer wirtschaftlich gesehen in Höhe der Vermögensteuer eine Aufteilung der aus der (den) Einkommensquelle(n) fließenden Nutzungen zwischen Nießbraucher und Besteller erfolgt. Diese Handhabung wird auch dem Wesensmerkmal der deutschen Vermögensteuer gerecht, daß sie nicht die Vermögenssubstanz angreift, sondern in der Regel a u s d e m E r t r a g des Vermögens entrichtet werden kann[1], d.h. in diesem Fall aus dem sich mit der Vermögensteuer deckenden Restertrag der Einkommensquelle(n), der dem Besteller noch verbleibt. Immerhin gibt auch Foerster zu, daß die Erstattungen letztlich aus den dem Nießbraucher zur Verfügung gestellten Einkommensquellen stammen und deshalb letztlich dem Nießbrauchsverpflichteten verbleibende steuerpflichtige Einnahmen aus diesen Quellen sind.[2] Wenn mehrere Einkunftsarten in Frage kommen, sei eine Aufteilung der Einnahmen im Wege der Schätzung vorzunehmen. Die aufgrund seines Plädoyers für einen Abzug als dauernde Last beim Nutzungsberechtigten klarere Lösung, beim Empfänger (Nießbrauchsbelasteten) die Einnahmen im Rahmen des § 22 Ziff. 1 EStG zu erfassen, lehnt er ab.[3]
Die von Nießbraucher und Besteller als Steuerschuldner an den Steuergläubiger entrichtete Vermögensteuer können beide gem. § 10 Abs. 1 Ziff. 5 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen.

(2) Erbschaftsteuer

Im BFH-Urteil VI 79/55 U[4], wurde entschieden, daß der Nießbraucher, der erbweise die lebenslängliche Nutzung des Nachlasses hatte, die gem. § 33 ErbStG (jetzt § 30 ErbStG) in Jahresbeträgen zu zahlende

---

1) Vgl. Wöhe, G, a.a.O., S. 68
2) Vgl. Foerster, a.a.O., S. 646; DB 1962, a.a.O., S. 83
3) Vgl. Foerster, a.a.O., S. 647
4) Vgl. BFH-Urt. v. 15.11.1957, BStBl 1958 III, S. 103

Erbschaftsteuer als dauernde Last (§ 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG) abziehen kann. Aufgrund dieser Entscheidung stellt auch die vom Nießbraucher in Jahresbeträgen zu entrichtende Schenkungsteuer Sonderausgaben dar.

Ein Abzug im Rahmen der Betriebsausgaben oder Werbungskosten scheidet wegen des fehlenden finalen Zusammenhangs zwischen der Erbschaftsteuer und den Einkünften aus. Sie belastet unabhängig von der Einkunftsart den Nießbrauch als solchen während seiner Laufzeit.[1] Im übrigen steht lt. obigem Urteil § 12 Ziff. 3 EStG dem Sonderausgabenabzug nicht im Wege, weil die Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer) keine Personensteuer ist, sondern einen Verkehrsvorgang (Anfall einer Erbschaft, Schenkung, Vermächtnis etc.) besteuert.

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 15.11.1957, a.a.O.

ee) Schematischer Überblick über die einkommensteuerliche Behandlung der Aktionsmöglichkeiten

Personen / Alternativen	Vater	Sohn
(1) Außerbetriebliche Versorgungsrente	Die Nutzungen sind mit dem Ertragsanteil stpfl. nach § 22 Ziff. 1a EStG	Die Leistungen sind als Sonderausgabe mit dem Ertragsanteil abzugsfähig nach § 10 Abs.1 Ziff. 1 EStG
(2) Zur Versorgung eingeräumte obligatorische Gewinnbeteiligung	Die Nutzungen sind sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Ziff. 1 EStG	Die Leistungen sind als dauernde Lasten nach § 10 Abs.1 Ziff.1 EStG abzugsfähig
(3) Ertragsnießbrauch des Vaters	Die Nutzungen sind gewerbliche Einkünfte nach § 15 Ziff.2 EStG (Zurechnung der Einkünfte nach §§ 215 Abs.2 Ziff.2, 216 Abs.1 Ziff. 2 AO)	Der Restgewinn (Gesamtgewinn ./. Nutzungen des Vaters) ist nach § 15 Ziff.2 EStG steuerpflichtig
(4) Übertragung des Gewerbebetriebes auf den Sohn unter gleichzeitiger Bestellung eines "echten" Unternehmensnießbrauchs für den Vater. Der Vater verpachtet als Nießbraucher den Gewerbebetrieb an den Sohn	Die Pacht zählt zu den gewerblichen Einkünften i.S. des § 15 Ziff. 1 EStG	Die Gewinne abzüglich der als Betriebsausgabe abzugsfähigen Pacht sind nach § 15 Abs. 1 Ziff. 1 EStG stpfl.
(5) Einräumung eines echten Unternehmensnießbrauchs an den Sohn:		
(a) Der Sohn ist einkommensteuerlich Nießbraucher	Der in einem Feststellungsverfahren (§§ 215 Abs.2 Ziff.2, 216 Abs. 1 Ziff.2 AO) zugerechnete Restgewinn (Gesamtgewinn ./. Nutzungen d. Sohnes) ist nach § 15 Ziff.2 EStG stpfl.	Die Nutzungen sind gewerbliche Einkünfte nach § 15 Ziff.2 EStG
(b) Der Sohn ist einkommensteuerlich wirtschaftlicher Eigentümer	Die Versorgungsbezüge können als Rente mit dem Ertragsanteil (§22 Ziff.1a EStG) oder als wiederkehrende Bezüge (§ 22 Ziff.1 EStG) stpfl. sein. Gehaltszahlungen sind Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (§ 19 Abs.1 Ziff.1 EStG)	Die Gewinne abzüglich des als Betriebsausgabe abzugsfähigen Gehalts an de Vater sind gewerbliche Einkünfte (§ 15 Ziff. 1 EStG). Versorgungsleistungen an den Vater sin Sonderausgaben (§ 10 Abs.1 Ziff.1 EStG) und zwar die Rente mit dem Ertragsanteil, sonstige Leistungen voll als dauernde Last.

b) Steuer nach dem Gewerbeertrag

eht eine gewerbliche Einzelunternehmung im Wege der vorweggenommenen rbfolge auf den Unternehmensnachfolger über, entsteht gem. § 2 Abs. 5 GewStG ein neuer Gewerbebetrieb, es sei denn, daß die übergegangene Einzelunternehmung mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb des Nachfolgers vereinigt wird. Wegen der fehlenden Unternehmens- und Unternehmergleichheit kann insbesondere der Beschenkte einen Gewerbeverlust des Übergebers nicht nach § 10a GewStG abziehen.[1] Da nach der Rechtsprechung des BFH[2] nicht einmal ein Erbe als Gesamtrechtsnachfolger § 10a GewStG anwenden kann, entfällt (zwangsläufig) auch für den Beschenkten als Einzelrechtsnachfolger diese Vergünstigung.

Private Versorgungsrenten und gewinnabhängige Bezüge, die der Unternehmensnachfolger im Zusammenhang mit dem Unternehmenserwerb zu zahlen hat, sind dem Gewinn nicht nach § 8 Ziff. 2 GewStG zuzurechnen. Denn sie sind Privatentnahmen des Gewerbetreibenden (= nicht abzugsfähige Betriebsausgaben) und wirken sich deshalb nicht erfolgsmindernd sondern erfolgsneutral aus.

Behält sich der Schenker den Nießbrauch am Reingewinn vor, so werden die ihm zufließenden Früchte, wie bereits zur Einkommensteuer ausgeführt, in einer einheitlichen und gesonderten Feststellung nach § 215 Abs. 2 Ziff. 2 AO zugerechnet. Da sie den im Feststellungsverfahren ermittelten Gesamtgewinn des Gewerbebetriebes nicht verringerten, gehören sie automatisch zum Gewerbeertrag nach § 7 GewStG und sind damit gewerbesteuerpflichtig.

Geht ein Betrieb in vorweggenommener Erbfolge auf den Nachfolger gegen Bestellung eines "echten" Unternehmensnießbrauchs für den bisherigen Gewerbetreibenden über und verpachtet letzterer seinem Sohn den Betrieb, sind Pachtzahlungen abzugsfähige Betriebsausgaben, die auch den Gewerbeertrag mindern.[3] Da die Verpachtung eines Gewerbebetriebs durch den Eigentümer grundsätzlich nicht als Gewerbebetrieb anzusehen ist,[4] ist

---

1) Vgl. Abschn. 68 Abs. 5 u. 6 GewStG
2) Vgl. BFH-Urt. v. 23.7.1958, I 139/57 U, BStBl 1958 III, S. 426; v. 14.1.1965, IV 173/64 S, BStBl 1965 III, S. 115
3) Eine Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 7 GewStG entfällt regelmäßig, da der Pächter Eigentümer des beweglichen Anlagevermögens ist.
4) Vgl. Abschn. 15 Abs. 4 GewStR, in dem auch die einschlägige Rechtsprechung zitiert wird.

auch die Verpachtung durch den (bürgerlich-rechtlich schlechter gestellten) Nießbraucher nicht als Gewerbebetrieb zu betrachten. Mit der Verpachtung des Gewerbebetriebs im ganzen erlischt daher in der Regel auch die Gewerbesteuerpflicht des Verpächters.[1)]

Führt der Beschenkte das Unternehmen als Nießbraucher fort oder nimmt er über den bürgerlich-rechtlich wirksam bestellten Nießbrauch hinaus die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers ein, ist er Unternehmer (das Gewerbe wird auf seine Rechnung betrieben), und demgemäß Gewerbesteuerschuldner (§ 5 Abs. 1 GewStG). Als Bemessungsgrundlage für den Gewerbeertrag dient, wenn der Beschenkte lediglich N i e ß b r a u c h e r ist, die Summe der dem Nießbraucher und dem Unternehmenseigner (Nießbrauchsbesteller) zufließenden Gewinnanteile (Zurechnung gem. § 215 Abs. 2 Ziff. 2 AO). Ist der Beschenkte dagegen steuerlich w i r t s c h a f t l i c h e r E i g e n t ü m e r , bezieht er den gesamten Unternehmensgewinn. Die an den bürgerlich-rechtlichen Unternehmenseigner ausgeschütteten Ertragsanteile sind dann, wie ebenfalls bereits zur Einkommensteuer ausgeführt, beim Leistenden Sonderausgaben (Privatentnahmen) und beim Empfänger sonstige Einkünfte. Da sie den Gewinn nicht minderten, brauchen sie für Zwecke der Gewerbesteuer nicht mehr zugerechnet zu werden.

c) Vermögensteuer

Die bewertungsrechtlichen Maßnahmen anläßlich der Übertragung gewerblicher Betriebe und die Bewertung von Renten und obligatorischen Gewinnbeteiligungen wurden im zweiten Teil der Arbeit behandelt.[2)] Beim Empfänger gehören dessen Versorgungsansprüche zum sonstigen Vermögen (§ 110 Abs. 1 Ziff. 4 BewG), wobei ggf. der Freibetrag nach § 111 Ziff. 9 BewG zu berücksichtigen ist. Umgekehrt kann sie der Verpflichtete gem. § 118 Abs. 1 Ziff. 1 BewG vom Rohvermögen als Schuld abziehen.

Der durchschnittliche Jahresertrag i.S. des § 15 Abs. 3 BewG, der zur Bewertung eines Nießbrauchsrechts bei "echtem" Unternehmensnießbrauch heranzuziehen ist, richtet sich nach dem Ertrag, der bei einer Ver-

---

1) Vgl. Abschn. 15 Abs. 4 GewStR, in dem auch die einschlägige Rechtsprechung zitiert wird.
2) Vgl. S. 71 ff der Arbeit

pachtung des Betriebes im ganzen durchschnittlich erzielt werden kann (Jahrespachtwert).[1] Sämtliche Lasten, die der Nießbraucher zu tragen hat, sind hierbei gewinnmindernd zu berücksichtigen,[2] so z.B. auch die Vermögensteuer des Bestellers, die der Berechtigte wirtschaftlich trägt.[3] Außer Ansatz bleiben Ertragssteigerungen durch die Mitarbeit eines Verpächters im Pachtbetrieb, d.h. angewendet auf den Nießbrauch der Unternehmerlohn des Nutzungsberechtigten.[4] Die Bewertung des Gewinnießbrauchs unterscheidet sich allgemein nicht von derjenigen einer obligatorischen Gewinnbeteiligung. Für den endgültigen Wertansatz der Dienstbarkeit ist stets der § 15 Abs. 3 BewG einschränkende § 16 Abs. 1 BewG zu beachten.

Nießbrauchsrechte als nicht übertragbare und deshalb dem Verkehr nicht zugängliche Wirtschaftsgüter zählen auch dann zum sonstigen Vermögen, wenn die Einkünfte des Nießbrauchers ertragsteuerlich gewerblicher Art sind.[5] Andererseits kann der Nießbrauchsbesteller sein Rohvermögen um die dingliche Last mindern. Bei Übergabe des Unternehmens an den Sohn gegen Einräumung eines Ertragsnießbrauchs oder eines "echten" Unternehmensnießbrauchs und gleichzeitiger Verpachtung des Betriebes kraft Nießbrauchsrecht an den Sohn (Unternehmenseigner) stellt demgemäß das dingliche Nutzungsrecht beim Vater sonstiges Vermögen und beim Sohn eine abzugsfähige private Schuld dar.

Ist der Unternehmensnachfolger steuerlich Nießbraucher, bewirkt das mitunternehmerähnliche Verhältnis zwischen ihm und dem Nießbrauchsbesteller (Vereinigung i.S. des § 97 Abs. 1 Ziff. 5 BewG), daß der Einheitswert des gewerblichen Betriebes nach dem Verhältnis ihrer Anteile auf Nutzungsberechtigten und Nutzungsverpflichteten aufzuteilen ist.[6] Das Verfahren ist nach Abschn. 18 VStR durchzuführen.[7] Hierzu sind beim Nießbraucher insbesondere der (positive) Saldo aus den vom Besteller übernommenen Waren, Forderungen und Schulden (Verpflichtung zum Wertersatz am Nießbrauchsende), sowie Anlagegüter, die er über

---

1) Vgl. RFH-Urt. v. 18.5.1926, I A 55/26, Slg. Bd. 19, S. 235; v. 23.9.1930, I e A 202/30, RStBl 1930, S. 764
2) Vgl. Michl, Th., Die erbschaftsteuerlichen Folgen der neuen Nießbrauchsbewertung, in: DVStR 1963, S. 131 - 134, hier S. 133
3) Vgl. Rössler-Troll, a.a.O., Anm. 2 zu § 16 BewG
4) Ebd.
5) Dies., a.a.O., Anm. 18 zu § 110 BewG
6) Vgl. §§ 215 Abs. 1, 216 Abs. 1 Ziff. 2 AO, 3 BewG, Abschn.17 Abs. 1 VStR
7) Vgl. Rosenau, Der Nießbrauch in ....., a.a.O., S. 13

den normalen Bestand hinaus angeschafft und zu Eigentum erworben hat, zu berücksichtigen. Im Übrigen sind die positiven und negativen Wirtschaftsgüter des Betriebes einschließlich einer Forderung auf Wertersatz am Nießbrauchsende dem Besteller zuzurechnen. Die (positiven) Anteile am Einheitswert des Betriebsvermögens erhöhen bei Nutzungsverpflichtetem und Nutzungsberechtigtem das Rohvermögen.

Das Nutzungsrecht selbst gehört wiederum zum sonstigen Vermögen des Nießbrauchers, soweit nicht § 111 Ziff. 9 BewG zu beachten ist, während andererseits die dingliche Last das Rohvermögen des Schenkers mindert.

Gegen die eben dargelegte herrschende Meinung wendet sich Felix.[1] Er nimmt für die dingliche Nutzung eine Rechtslage analog der Betriebsverpachtung (Abschn. 6 Abs. 1 VStR) an. Seines Erachtens bestehen danach zwei gewerbliche Betriebe als selbständige wirtschaftliche Einheiten. Der Kapitalwert des Nießbrauchs soll den Einheitswert des Betriebsvermögens beim Besteller mindern und den Einheitswert des Nießbraucher-Betriebes erhöhen. Dieser durchaus realisierbare Vorschlag wird bislang jedoch lediglich als eine Sondermeinung des Autors angesehen.

Wenn der Sohn wirtschaftlicher Eigentümer ist, ist ihm der gesamte Einheitswert des Betriebsvermögens zuzurechnen, während ein Ansatz des Nießbrauchsrechts beim sonstigen Vermögen (und der Last im Rahmen des § 118 BewG für den bürgerlich-rechtlich nutzungsverpflichteten Vater) nunmehr entfällt. An den Übergeber abzuführende und von diesem als wiederkehrende Nutzungen anzusetzende Unternehmenserträge kann der Sohn je nach Sachverhalt als Rente oder obligatorische Gewinnbeteiligung vom Rohvermögen abziehen.

Jährliche Schenkungsteuerzahlungen i.S. des § 30 ErbStG mindern nicht den Jahreswert der wiederkehrenden Nutzungen, sondern als Last gem. § 118 Abs. 1 Ziff. 1 BewG das Rohvermögen des nießbrauchsberechtigten Unternehmensnachfolgers.[2]

---

1) Vgl. Felix, Der Nießbrauch in ....., a.a.O., Tz. 276
2) Vgl. Rössler-Troll, a.a.O., Anm. 13 zu § 118 BewG

d) Steuer nach dem Gewerbekapital

Die Basis für die Berechnung des Gewerbekapitals, der betriebliche Einheitswert, ist in den umrissenen Sachverhalten nicht durch die nach dem BewG anzusetzenden Werte der wiederkehrenden Leistungen gekürzt worden, weil sie keine Betriebsschulden bilden. Sie brauchen damit auch nicht nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG zur Errechnung des Meßbetrags nach dem Gewerbekapital dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes hinzugerechnet werden.

e) Schenkungsteuer und Erbschaftsteuer

1. Übertragung der Einzelunternehmung auf den Nachfolger gegen Einräumung wiederkehrender Nutzungen

(1) Die schenkungsteuerpflichtigen Vorgänge im allgemeinen

Die unentgeltliche Übertragung des Betriebes unter der Auflage, dem Übergeber wiederkehrende Nutzungen zu gewähren, ist ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang i.S. des ErbStG.[1] Nach § 14 Abs. 1 Ziff. 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, wenn die Versteuerung nicht nach § 31 ErbStG ausgesetzt wurde.[2] Steuerschuldner sind Schenker und Beschenkter.[3] Stichtag für die Bewertung des Betriebsvermögens ist lt. §§ 22, 23 Abs. 6 ErbStG der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld. Deshalb ist der Einheitswert des Betriebsvermögens nicht automatisch zur erbschaftsteuerlichen Bewertung heranzuziehen. Vielmehr muß grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung eine Stichtagsbewertung vorgenommen werden.[4] Nur im Idealfall ist der Bewertungsstichtag gleichzeitig Bilanzstichtag und Haupt- (Nach-) feststellungs- bzw. Wertfortschreibungszeitpunkt.

Nach § 24 Abs. 8 ErbStG ist die Zuwendung des Betriebsvermögens insoweit steuerpflichtig, als sie den Wert der nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes - sie sind gem. § 23 Abs. 1 ErbStG auch für die Schenkungsteuer maßgebend - anzusetzenden wiederkehrenden Leistungen an den Vater übersteigt, Der steuerliche Wert von obliga-

---

1) Vgl. §§ 1 Abs. 1 Ziff. 2, 3 Abs. 1 Ziff. 1 u. Abs. 4 ErbStG
2) Vgl. § 14 Abs. 2 ErbStG
3) Vgl. § 15 Abs. 1 ErbStG
4) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. VI zu § 23 ErbStG

torischer Gewinnbeteiligung und Nießbrauch kann allerdings wegen der Anwendung des § 16 Abs. 1 BewG nie höher sein als der steuerliche Wert des Betriebsvermögens. Nur der steuerliche Kapitalwert von Leibrenten kann ihn übersteigen und dadurch zwangsläufig Schenkungsteuerfreiheit für den Unternehmensnachfolger begründen.

Beim Vater (Schenker) entsteht grundsätzlich keine Steuerpflicht für den Kapitalwert der wiederkehrenden Nutzungen, weil dieser Wert niedriger ist als der Wert des auf den Sohn übertragenen Gewerbebetriebes.[1] Der Vater ist nicht in objektiver Hinsicht bereichert.[2] Nur wenn

- der gemeine Wert des hingegebenen Betriebsvermögens geringer ist als der gemeine Wert des erhaltenen Rentenanspruchs

  und

- die Rente ausnahmsweise nicht zum Zwecke des angemessenen Unterhalts des Vaters gezahlt wird,[3] sondern zu dessen Bereicherung in übereinstimmendem Willen der Vertragsparteien,[4]

ist der Differenzbetrag aus steuerlichem Kapitalwert der Rente und steuerlichem Wert des Betriebes der Schenkungsteuer zu unterwerfen.

(2) Auswirkung einer Wertsicherungsklausel

Vereinbaren die Beteiligten eine Wertsicherungsklausel, erhebt sich die Frage, ob sie für schenkungsteuerliche Zwecke in die Berechnung des Kapitalwerts von Renten einzubeziehen ist, insbesondere ob die Klausel einen Zuschlag zum Jahreswert rechtfertigt. Die Rechtsprechung hat hierzu lediglich auf dem Gebiet der Grunderwerbsteuer Stellung genommen.[5] Danach ist es nicht gerechtfertigt, den Jahreswert einer Rente durch Zuschätzungen zu erhöhen, wenn sich die Vertragsparteien aus der Sicht des Stichtags künftig Leistungen gleichbleibenden Wertes gewähren. Der zweite Senat des BFH weist u.a. darauf hin, daß für die Grunderwerbsteuer das Stichtagsprinzip gilt und deshalb unabhängig von der Frage des Einflusses des Geldnominalismus'[6] auf das Steuerrecht nach

---

1) Vgl. § 3 Abs. 1 Ziff. 3 ErbStG
2) Vgl. BFH-Urt. v. 25.9.1953, III 229/52 U, BStBl 1953 III, S. 308
3) Vgl. § 18 Abs. 1 Ziff. 15 ErbStG
4) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 1c zu § 3 ErbStG
5) Vgl. BFH-Urt. v. 14.11.1967, II 166/63, BStBl 1968 II, S. 43; v. 14.11.1967, II R 27/67, BStBl 1968 II, S. 45
6) Vgl. BFH-Urt. v. 27.7.1967, IV 300/64, BStBl 1967 III, S. 690

dem Stichtag eintretende Ereignisse zur Errechnung des gemeinen Werts gem. § 10 BewG nur ausnahmsweise berücksichtigt werden, wenn sie am Stichtag bereits voraussehbar waren und in nicht allzu langer Zeit nach dem Stichtag eingetreten sind.[1] Diese Ausnahmesituation ist bei einer Vereinbarung von Wertsicherungsklauseln in der Regel nicht gegeben.[2] Überträgt man diese Ausführungen auf die Schenkungsteuer, so muß, da für sie das Stichtagsprinzip ebenfalls gilt, der Wert einer Schenkung nach dem Kapitalwert der auch für die Zukunft als gleichwertig zu behandelnden Rente im Zeitpunkt der Verwirklichung des schenkungsteuerpflichtigen Vorgangs bemessen werden, "ohne daß hierbei eine mögliche spätere nominelle Erhöhung der Rente zu berücksichtigen ist."[3]

(3) Aussetzung der Versteuerung nach § 31 ErbStG

§ 31 ErbStG gewährt dem Unternehmensnachfolger, der dem Übergeber einen lebenslänglichen Nießbrauch am gesamten Reingewinn des Unternehmens bestellt und damit die Nutzung des unentgeltlich erworbenen Betriebsvermögens dem Schenker beläßt (in der Weise, "daß eine Nutzung für den Erwerber praktisch ausgeschlossen ist"[4]), ein Antragsrecht auf Aussetzung der Versteuerung. Die Versteuerung ist dann so vorzunehmen, als ob der Unternehmensnachfolger den Betrieb im Zeitpunkt des Erlöschens des Nutzungsrechts ohne Belastung mit diesem Recht geerbt hätte.[5] Der Stichtag der Entstehung der Steuerschuld wird vom Zeitpunkt der Zuwendung des Betriebes auf den Zeitpunkt des Erlöschens des Nutzungsrechts hinausgeschoben. An die Stelle des Zeitpunktes des rechtlichen Anfalls von nießbrauchsbelastetem Vermögen tritt der Zeitpunkt des wirtschaftlichen Anfalls unbelasteten Vermögens als Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld.[6]

Die Einräumung einer Rente oder einer obligatorischen Gewinnbeteiligung steht der Aussetzung der Versteuerung grundsätzlich entgegen. Sind die wiederkehrenden Leistungen jedoch ausnahmsweise so hoch bemessen, daß dem belasteten Unternehmensnachfolger kein Ertrag aus dem Betrieb mehr

---

1) Vgl. die beiden BFH-Urteile v. 14.11.1967, a.a.O.
2) Vgl. die beiden BFH-Urteile v. 14.11.1967, a.a.O.
3) Vgl. BFH-Urt. v. 14.11.1967, II R 27/67, a.a.O.
4) Vgl. Troll, Rechtzeitig schenken, a.a.O., S. 166
5) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 3b zu § 31 ErbStG
6) Ders., a.a.O., Anm. 3b zu § 31 ErbStG

übrigbleibt, so kann er die Alternativbesteuerung lt. § 31 ErbStG beanspruchen.[1)]

Gegen den Antrag nach § 31 ErbStG sind jedoch zur Zeit steuerpolitische Bedenken zu erheben. Kapp betont zurecht, daß bei gut rentierenden Unternehmen die Sofortversteuerung vor allem dann - selbst wenn die Aufbringung der Steuer mit Schwierigkeiten verbunden ist - hingenommen werden sollte, wenn nach der politischen Situation im Zeitpunkt des Erbfalls mit einer Erhöhung der Erbschaftsteuer zu rechnen ist. Er wiederholt abschließend noch einmal ausdrücklich, daß sich der Abzug des kapitalisierten Nutzungsrechts - trotz der Vorschrift des § 16 BewG - "im Falle der Sofortversteuerung regelmäßig erheblich auswirkt, während bei Aussetzung der Versteuerung ein solcher Abzug entfällt."[2)]

(4) Auswirkungen des Erlöschens von Nutzungsrechten des Schenkers

Wenn der Nutzungsberechtigte stirbt, gilt das Erlöschen seines obligatorischen oder dinglichen Nutzungsrechts wegen der Vorschrift des § 2 Abs. 3 ErbStG nicht als Erwerb von Todes wegen.[3)] § 24 Abs. 2 ErbStG kommt deshalb nicht zum Zug, weil ein an das Leben des Nutzungsberechtigten gebundenes Nutzungsrecht (zwangsläufig) mit dessen Tod erlischt.[4)] Wird jedoch der Beschenkte und nunmehrige Erbe innerhalb einer der in § 14 Abs. 3 BewG genannten Fristen von seiner Verpflichtung zur Zahlung wiederkehrender Leistungen durch den Tod des Berechtigten befreit, so ist die Festsetzung seiner Schenkungsteuer von Amts wegen nach der wirklichen Dauer der wiederkehrenden Leistungen zu seinen Ungunsten zu berichtigen.[5)] Denn die Bestimmung des § 14 Abs. 3 BewG wird durch die Vorschrift des § 2 Abs. 3 ErbStG nicht berührt.[6)]

Ist ausnahmsweise für den Übergeber des Gewerbebetriebs Schenkungsteuer festgesetzt worden, weil er durch eine hohe Leibrente bereichert war,[7)] so ist diese Festsetzung bei seinem frühzeitigen Tod[8)] auf Antrag des

---

1) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 5 zu § 31 ErbStG
2) Ders., Anm. 14 zu § 31 ErbStG
3) Wortlaut des § 2 Abs. 3 ErbStG: "Das Erlöschen von Leibrenten und anderen vom Leben einer Person abhängigen Lasten gilt nicht als Erwerb von Todes wegen".
4) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 2b zu § 24 ErbStG
5) Vgl. Gürsching-Stenger, a.a.O., Anm. 15 zu § 16 BewG 1934
6) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm.10 zu § 2 ErbStG
7) Vgl. S. 183 der Arbeit
8) Vgl. die Fristen des § 14 Abs. 3 BewG

bzw. der Erben zu seinen Gunsten zu berichtigen. Die Schenkungsteuer ist dann unter entsprechender Anwendung des § 5 Abs. 2 BewG (wiederum) nach § 14 Abs. 3 BewG gemäß der tatsächlichen Laufzeit der Rente neu zu berechnen.[1)]

2. "Echter" Unternehmensnießbrauch des Nachfolgers

(1) Steuerpflichtige Erwerbe

Für die erbschaftsteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs ist es unbeachtlich, ob der Unternehmensnachfolger nach anderen Steuergesetzen als Nießbraucher oder wirtschaftlicher Eigentümer zu besteuern ist. Die Vorschriften der §§ 2 - 4 ErbStG knüpfen unmittelbar an das bürgerliche Recht an,[2)] so daß für die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise regelmäßig kein Raum bleibt.[3)] Der bürgerlich-rechtlich wirksame Nießbrauch kann folglich auf dem Gebiet des Erbschaftsteuergesetzes nicht über das Steueranpassungsgesetz in wirtschaftliches Eigentum umgedeutet werden. Damit ist nicht das gesamte Betriebsvermögen, sondern nur der Nießbrauch als erworben anzusehen. Sein Wert unterliegt unter Beachtung des § 16 Abs. 1 BewG gem. § 3 Abs. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer.

Stirbt der nutzungsverpflichtete Übergeber, so ist dessen Nachlaß der Erbschaftsteuer zu unterwerfen. Hierbei muß der Unternehmensnachfolger nur den um den Wert des Nießbrauchs verminderten Substanzwert des Betriebsvermögens als Erwerb von Todes wegen versteuern.[4)] Ursache hierfür ist, daß der Nießbrauch, selbst wenn er nach bürgerlichem Recht infolge Übergang der Vermögenssubstanz auf den Nießbraucher erloschen sein sollte, für die Ermittlung der Erbschaftsteuer bestehen bleibt.[5)] Der Erbe (= der bisherige Nießbraucher) ist somit nur in Höhe der Differenz: Wert des Betriebsvermögens minus Wert des Nießbrauchs, bereichert. Diese Regelung ist wirtschaftlich durchaus begründet, denn

---

1) Vgl. Gürsching-Stenger, a.a.O., Anm. 14 zu § 16 BewG 1934
2) Vgl. zur Schenkung insbesondere den Wortlaut des § 3 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG
3) Vgl. BFH-Urt. v. 30.6.1960, II 254/57 U, BStBl 1960 III, S. 348, in dem auch die diesbezügliche Rechtsprechung des RFH bestätigt wird; Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O., Anm. 11 zu § 1 StAnpG; Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 1a zu § 3 ErbStG
4) Vgl. RFH-Urt. v. 13.5.1930, I e A 56/30, RStBl 1930, S. 383
5) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 2b zu § 24 ErbStG

der Nießbraucher hat für sein unentgeltlich eingeräumtes Recht bereits Schenkungsteuer entrichtet. Er "würde also doppelt belastet, wenn der Wert des Nießbrauchs beim späteren Erwerb der Vermögenssubstanz nicht abgezogen würde."[1)]

Wegen des zweifachen Erwerbs i.S. des Erbschaftsteuergesetzes (zunächst das Nutzungsrecht gem. § 3 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG und dann der Substanzwert des Betriebs abzüglich des bereits geschenkten Nießbrauchs gem. § 2 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG) hält Troll diese Regelung der vorweggenommenen Erbfolge für ungünstig.[2)] Aber auch wenn zwei selbständige Steuerfälle gegeben sind,[3)] können sich erbschaft- (schenkung-) steuerliche Vorteile ergeben. Liegen zwischen den beiden Vorgängen mehr als zehn Jahre, so daß keine Zusammenrechnung der Erwerbe nach § 13 Abs. 1 ErbStG erfolgt, kann durch den zweifachen Erwerb die Tarifprogression gemildert und der Freibetrag nach § 17 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG mehrmals ausgenützt werden. Weiterhin kann sich eine Steuerersparnis durch die Nießbrauchsbestellung ergeben, wenn der Wert des dem Nutzungsverpflichteten gehörenden Betriebsvermögens bis zum Erbfall sinkt und zugleich die Erträge des Betriebes zum Zeitpunkt der Schenkung niedrig sind. Bei einer Übertragung des gesamten Betriebsvermögens statt der Einräumung eines wegen schlechter Ertragslage niedrig zu bewertenden Nutzungsrechts würde sich dann nämlich im Zeitpunkt der Schenkung eine hohe Schenkungsteuer ergeben. Hingegen ist durch die Nießbrauchseinräumung die Schenkungsteuer niedrig und später beim Erbfall auch die Erbschaftsteuer wegen des zum Todeszeitpunkt wertmäßig niedrigen Anteils[4)] des Erblassers (= Nießbrauchsverpflichteten) am gewerblichen Betriebsvermögen.

(2) Das Wahlrecht nach § 30 ErbStG

Statt einer Versteuerung des Kapitalwerts der Nutzungen kann die Schenkungsteuer jährlich im voraus von deren Jahreswert entrichtet werden (§ 30 ErbStG). Als Jahreswert der Nutzungen ist unabhängig von der Art der Steuerentrichtung stets der Wert anzusetzen, "der

---

1) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 2b zu § 24 ErbStG
2) Vgl. Troll, Rechtzeitig schenken, a.a.O., S. 202/203
3) Vgl. BFH-Urt. v. 18.5.1966, II 167/82, BStBl 1966 III, S. 593
4) Der Erbschaftsteuer kann nur das Betriebsvermögen unterworfen werden, das dem Erblasser gehört.

nach den Verhältnissen zur Zeit der Entstehung der Steuerschuld in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird."[1] Der für die Versteuerung nach dem Jahreswert anzuwendende Steuersatz lt. § 11 ErbStG bleibt der gleiche wie im Falle der Sofortversteuerung des Kapitalwerts. Um hierbei eine Benachteiligung gegenüber der Versteuerung des Kapitalwerts zu vermeiden, bleibt die jährlich zu entrichtende Steuer so lange unerhoben, bis der Berechtigte Bezüge in Höhe des Freibetrags von DM 30.000.- nach § 17 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG erhalten hat.[2] Andererseits ist jedoch die Steuer vom Jahreswert nach dem Tode des Nießbrauchsverpflichteten weiterzuzahlen, da ja das Nutzungsrecht erbschaftsteuerlich erst mit dem Tode des Nießbrauchsberechtigten erlischt.[3]

Das Risiko der Entrichtung der Schenkungsteuer n a c h dem K a p i t a l w e r t besteht darin, daß die Steuer schon nach einer verhältnismäßig kurzen Zeitspanne - eine Berichtigung ist nur innerhalb der Fristen des § 14 Abs. 3 BewG möglich - endgültig verwirkt ist. "Diesem Risiko (der Steuerverwirkung, Anm. d. Verf.) steht bei der j ä h r l i c h e n[4] Steuerentrichtung das gleichwertig zu veranschlagende Risiko gegenüber, daß bei einem besonders langen Leben des Berechtigten ein sehr viel höherer Betrag an Erbschaftsteuer zu entrichten ist, als die Erbschaftsteuer nach dem Kapitalwert plus entsprechender Zinsen."[5] Allerdings wird diese ungünstige Auswirkung durch den Abzug der Jahressteuer als dauernde Last gem. § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG teilweise (in Abhängigkeit vom anzuwendenden Einkommensteuersatz[6]) wieder aufgehoben.

Innerhalb der langen Dauer des Bezuges der Nutzungen kann die Ertragskraft des Unternehmens langfristig unter die ursprüngliche Schätzung sinken. Kapp befürwortet dann, daß dem Steuerpflichtigen

---

1) Vgl. Michl, Th., Zur Rentenbesteuerung nach § 30 ErbStG und zur Aussetzung der Versteuerung nach § 31 ErbStG, in: DVStR 1968, S. 113 - 123, hier S. 116, unter Zitierung von §§ 23 Abs. 1 ErbStG, 15 Abs. 3 BewG u. BFH-Urt. v. 11.10.1957, III 139/56 U, BStBl 1957 III, S. 447
2) Vgl. RFH-Urt. v. 13.10.1933, V e A 1061/31, RStBl 1934, S. 149; v. 10.2.1938, III e 87/37, RStBl 1938, S. 396; Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 4 zu § 30 ErbStG
3) Vgl. S. 186 der Arbeit
4) Hervorhebung vom Verfasser
5) Vgl. Michl, Zur Rentenbesteuerung nach § 30 ErbStG ...., a.a.O., S. 116
6) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm.8 zu § 30 ErbStG

im Billigkeitswege durch Erstattung bzw. Herabsetzung der Jahressteuer geholfen wird.[1)]

3. Überblick über die schenkungsteuerliche und erbschaftsteuerliche Behandlung der Aktionsmöglichkeiten

(1) Übernahme des Betriebs durch den Sohn unter Einräumung eines Rentenstammrechts an den Vater

Schenkungsteuerpflicht tritt ein in Höhe der Differenz:
Wert des Betriebsvermögens (§ 23 Abs. 6 ErbStG)
./. Wert der wiederkehrenden Leistungen i.S. des Ersten Teils des BewG (§ 23 Abs. 1 ErbStG).

(2) Übernahme des Betriebs durch den Sohn unter Einräumung einer obligatorischen Gewinnbeteiligung an den Vater

Schenkungsteuerpflicht tritt ein in Höhe der Differenz:
Wert des Betriebsvermögens (§ 23 Abs. 6 ErbStG)
./. Wert der wiederkehrenden Leistungen i.S. des Ersten Teils des BewG (§ 23 Abs. 1 ErbStG), wobei gegenüber der Rente auch § 16 Abs. 1 BewG zu beachten ist.

(3) Übernahme des Betriebs durch den Sohn unter Einräumung eines Ertragsnießbrauchs an den Vater

Die Schenkungsteuerpflicht ergibt sich analog zur Alternative (2).

(4) Übernahme des Betriebes durch den Sohn unter Einräumung eines "echten" Unternehmensnießbrauchs an den Vater. Der Nießbraucher verpachtet den Betrieb an den Sohn.

Die Schenkungsteuerpflicht ergibt sich analog zur Alternative (2).

(5) Einräumung eines "echten" Unternehmensnießbrauchs an den Sohn. Die Substanz des Betriebes geht erst mit dem Tode des Vaters auf ihn über.

I.S. des ErbStG ist der Sohn stets Nießbraucher, da diesem Gesetz der Begriff "wirtschaftliches Eigentum" fremd ist.

(a) Schenkungsteuerpflicht entsteht in Höhe des Werts der wiederkehrenden Nutzungen gem. den Vorschriften des Ersten Teils des BewG (einschließlich § 16 Abs. 1 BewG).
Die Steuer kann gem. § 30 ErbStG entrichtet werden vom
- Kapitalwert der wiederkehrenden Nutzungen
- jährlich im voraus von dem Jahreswert der wiederkehrenden Nutzungen

(b) Erbschaftsteuerpflicht entsteht in Höhe der Differenz:
Wert des Betriebsvermögens zum Zeitpunkt des Todes des Vaters (§ 23 Abs. 6 ErbStG)
./. Wert des Nießbrauchs i.S. des Ersten Teils des BewG (einschließlich § 16 Abs. 1 BewG) zum Zeitpunkt des Todes des Vaters.

---

1) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 3 zu § 30 ErbStG

Dabei wird in der vorliegenden Arbeit davon ausgegangen, daß zwischen dem schenkungsteuerpflichtigen und dem erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb mehr als zehn Jahre liegen. Folglich ist § 13 ErbStG nicht anzuwenden.

II. Gegenüberstellung und Bewertung der steuerlichen Aktionsmöglichkeiten

a) Modellbeschreibung

Eine vorweggenommene Erbfolge dient primär der Erhaltung und möglichst ungestörten Fortführung des Gewerbebetriebs. Im allgemeinen sind hierbei folgende Faktoren zu beachten:[1)]

- Sicherstellung der Ehefrau,
- Gleichbehandlung der Kinder,
- Vermeidung einer Zersplitterung des Unternehmens,
- Ausschöpfung der steuerlichen Möglichkeiten.

Von diesen vier Faktoren ist unter den vereinfachten Bedingungen des Ausgangstatbestandes[2)] nur der vierte zu erörtern.

Dies soll in einem Modell geschehen, in dem deskriptiv mögliche Lösungen zur Erreichung des vorgegebenen Zieles aufgezeigt werden. Die Berechnung optimaler Lösungen bereitet zwar keine Schwierigkeiten, aber da die Aussagekraft der Ergebnisse wegen der Vielfalt der praktischen Fälle nur gering wäre, wird auf eine Quantifizierung verzichtet.

Die Besteuerung der Alternativen beeinflußt sowohl das Vermögen des "weichenden" Gewerbetreibenden als auch das Vermögen des Betriebsnachfolgers. Stellt für beide Personen die Maximierung des Vermögens des Sohnes (= des gesamten Vermögens seiner personenbezogenen Unternehmung[3)]) zum Zeitpunkt des Todes des Vaters die finanzielle Zielgröße[4)] dar, so ist der Faktor optimale Ausschöpfung der steuerlichen Möglichkeiten zur Minderung der Steuerbelastung dann ein geeignetes Unterziel, wenn wie im Fall des entgeltlichen Erwerbs von Gewerbebetrieben,[5)] strenge Komplementarität zwischen Ober- und Unterziel gegeben ist.

---

1) Vgl. Kapp, Das Unternehmertestament, in: NWB, Fach 19, S. 335 - 340, hier S. 335
2) Vgl. S. 151 der Arbeit
3) Vgl. S. 25 u. 26 der Arbeit
4) Vgl. Schneider, a.a.O., S. 146
5) Vgl. S. 79 u. 132 der Arbeit

Die Annahmen für den Einsatz finanzieller Mittel und die Umweltkonstellation ergeben sich analog aus den im Zweiten Teil der Arbeit verwendeten Modellen.[1)]

Im Modell werden folgende Handlungsmöglichkeiten untersucht:

(1) Zahlung einer Versorgungsrente an den Vater,

(2) Einräumung einer obligatorischen Gewinnbeteiligung zur Versorgung des Vaters,

(3) Einräumung eines Ertragsnießbrauchs zur Versorgung des Vaters,

(4) Unentgeltliche Bestellung eines "echten" Unternehmensnießbrauchs für den Vater, der den Gewerbebetrieb an seinen Nachfolger verpachtet,

(5) Unentgeltliche Bestellung eines "echten" Unternehmensnießbrauchs für den Sohn bis zum Tode des Vaters,

(6) Unentgeltliche Bestellung eines "echten" Unternehmensnießbrauchs für den Sohn, der steuerrechtlich wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebes wird. Die Versorgungsbezüge des Vaters sind

a) als Rente

b) als obligatorische Gewinnbeteiligung

zu besteuern.

b) Vergleich der Alternativen unter einkommensteuerlichen Gesichtspunkten[2)]

Einkommensteuerlich unterscheiden sich grundsätzlich die Alternativen (1) und (6 a) von den übrigen fünf Handlungsmöglichkeiten. In ihnen sind die Bezüge des Vaters nur mit dem Ertragsanteil anzusetzen und mindern andererseits auch nur in Höhe dieses Betrages die Einkünfte des Sohnes. Die weitgehende Verlagerung steuerpflichtiger Einkünfte auf den Sohn durch diese Alternativen ist anzustreben, wenn sich die geringe Steigerung der Einkommensteuer des Vaters günstiger auf die gesamte Steuerbelastung von Vater u n d Sohn auswirkt als der geringe Sonderausgabenabzug beim Sohn. Die beiden Handlungsmöglichkeiten gewinnen damit insbesondere dann an Gewicht, wenn der Vater noch andere Einkünfte (außer der Rente) bezieht und ihm deshalb die Voll-

---

1) Vgl. S. 82 ff, 132, 133 der Arbeit

2) Vgl. hierzu auch den Überblick über die einkommensteuerliche Behandlung der Alternativen auf S. 177 der Arbeit

versteuerung wiederkehrender Nutzungen wegen des progressiven Einkommensteuertarifs mehr Nachteile erbringen würde, als dem Sohn durch den Vollabzug der wiederkehrenden Leistungen Vorteile erwachsen.

Der günstige einkommensteuerliche Effekt der Alternativen (1) und (6 a) wird ggf. dadurch etwas gemindert, daß die Rente vermögensteuerlich wegen der Nichtanwendung des § 16 BewG zu einem insbesondere gegenüber der Gewinnbeteiligung (Alternativen (2) und (6 b)) höheren Wert beim sonstigen Vermögen des Vaters und bei den vom (niedrigen) Rohvermögen abzuziehenden Schulden des Sohnes anzusetzen ist. Andererseits ist für die Alternative (1) die Nichtanwendung des § 16 BewG auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer vorteilhaft, weil der Sohn dadurch die Rente ohne Beschränkung von seinem schenkungsteuerpflichtigen Erwerb abziehen kann. Somit können sich in diesem Fall Einkommensteuerersparnis und Erbschaftsteuerersparnis ergänzen.

Umgekehrt ist die Zahlung einer Rente an den Vater aus einkommensteuerlichen Gründen in der Regel ungünstig, wenn ihm außer den vom Sohn geleisteten Versorgungsbezügen keine weiteren Einkünfte zufließen. Dann sind vielmehr zur Minderung der Steuerbelastung von Vater und Sohn hohe steuerpflichtige Einkünfte auf den Vater zu verlagern, weil er trotz der Vollversteuerung der Bezüge mangels anderweitiger Einkünfte keine hohe Progressionsstufe erreicht. Die vorteilhafte einkommensteuerliche Wirkung der Verlagerung von Einkünften auf den Vater durch Einräumung einer obligatorischen Gewinnbeteiligung (Alternativen(2) und (6 b)) oder eines Nießbrauchs (Alternativen (3) und (4)) anläßlich der Unternehmensnachfolge kann jedoch schenkungsteuerlich durch die Regelung des § 16 Abs. 1 BewG gemildert werden. Denn durch einen gemäß dieser Vorschrift beschränkten Abzug der Versorgungslast vom schenkungsteuerpflichtigen Erwerb erhöht sich diese Steuer.

Der Effekt der Verlagerung von Einkünften kann bei Realisierung der Alternativen (2) und (6 b) durch die Zahlung eines Gehalts an den Vater für seine Mitarbeit im Betrieb verstärkt werden.[1] Dabei tritt

---

1) Denkbar ist auch, daß der Effekt der Verlagerung von Einkünften hauptsächlich durch Gehaltszahlungen bewirkt wird. Dann könnte neben dem Gehalt zur Vermeidung einer weiteren beträchtlichen Einkommenssteigerung des Vaters eine Rente statt Gewinnanteilen aus einer obligatorischen Gewinnbeteiligung gezahlt werden.

zusätzlich zur Minderung der Einkommensteuerbelastung noch eine Minderung der Gewerbeertragsteuer des Sohnes ein. Auf die Schenkungsteuer bleibt die Verpflichtung zur Zahlung des Gehalts wegen ihrer Nichtabzugsfähigkeit ohne Einfluß.

Die Alternative (5) kann durch entsprechende vertragliche Vereinbarungen[1] (Ausnutzung der Möglichkeit, daß der Nießbraucher mit der AfA belastet wird und sonstige Abmachungen, durch die der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb steuersparend auf Vater und Sohn verteilt wird) so gestaltet werden, daß sich der Progressionseffekt der Alternativen (1) und (6 a) oder derjenige der Alternativen (2) bis (4) und (6 b) ergibt. Sie ist damit von ihrer Anwendbarkeit her die vielseitigste.

c) Vergleich der Alternativen unter gewerbeertragsteuerlichen Gesichtspunkten

Eine Ersparnis an Gewerbeertragsteuer durch Zahlung von Versorgungsbezügen erbringt lediglich die Alternative (4), weil (die der Versorgung dienenden) Einkünfte aus der Verpachtung von Gewerbebetrieben nicht der Gewerbeertragsteuer unterliegen. Dieser gewerbesteuerliche Vorteil ist vor allem dann von Bedeutung, wenn aus einkommensteuerlichen Gründen nur die Alternativen (2) bis (4) und (6 b) in Betracht kommen. Wenn einkommensteuerliche Erwägungen für die Handlungsmöglichkeiten (1) und (6 a) sprechen, ist die gewerbeertragsteuerliche Mehrbelastung betragsmäßig in der Regel so gering gegenüber der Ersparnis an Einkommensteuer, daß die Wahl der Alternative (4) nicht in Betracht kommt.

d) Schenkungsteuerliche bzw. erbschaftsteuerliche Gesichtspunkte für die Auswahl der Alternativen

Schenkungsteuerlich ist eine vorweggenommene Erbfolge stets dann zu befürworten, wenn sich diese Steuer durch eine Ansammlung von nichtkonsumierten Einkünften bei den künftigen Erben (hier dem Sohn) ver-

---

1) Vgl. hierzu Meilicke, H., Die Kunst der Verlagerung von Gewinnen und Verlusten sowie Steuern nach Handelsrecht und Steuerrecht, in: Steuerberater-Jahrbuch 1968/69, Köln 1969, S. 149 - 176, hier S. 152 - 154

ringern soll, d.h. wenn ohne diese Erbfolge die Einkünfte erbschaftsteuerliches Vermögen des künftigen Erblassers darstellen würden.[1] Je höher die auf die Kinder verlagerten jährlichen Einkünfte sind und je länger der Zeitraum zwischen Schenkung und Erbfall ist, umso günstiger wirkt sich eine frühzeitige Übergabe von ertragreichen Vermögensteilen auf die Kinder aus.

Auf dem Gebiet der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer unterscheiden sich vor allem die Alternativen (5) und (6) von den übrigen Handlungsmöglichkeiten. Denn bei ihnen ist hinsichtlich des Betriebsvermögens ein zweifacher Erwerb im Sinne des ErbStG gegeben[2], während bei den Alternativen (1) - (4) das Betriebsvermögen, vermindert um den Wert eines dem Vater eingeräumten obligatorischen oder dinglichen Nutzungsrechts, im Zuge eines einzigen schenkungsteuerpflichtigen Erwerbs auf den Nachfolger übergeht.

Die unterschiedliche Besteuerung sei an einem Beispiel aufgezeigt, in dem die Alternativen (1) - (4) der Alternative (5) gegenübergestellt werden.

Angaben:

Alter des Sohnes bei Übergang des Betriebes bzw. bei Einräumung eines echten Unternehmensnießbrauchs = 36 Jahre;
Alter des Vaters zum selben Zeitpunkt = 61 Jahre; der Vater lebe annahmegemäß noch 15 Jahre;
Wert des Betriebsvermögens zum Zeitpunkt der vorweggenommenen Erbfolge = DM 3.600.000.-;
Wert des Anteils des Vaters am Betriebsvermögen zum Zeitpunkt des späteren Erbfalls = DM 3.600.000.-;
Jahreswert der Versorgungsbezüge an den Vater (sie werden von ihm voll konsumiert) für die Alternativen (2) - (4) = DM 50.000.-;[3]
Vervielfältiger nach § 14 Abs. 2 BewG = 10;
Jahreswert des Unternehmensnießbrauchs des Sohnes (Alternative (5)) zum Zeitpunkt der Bestellung = DM 80.000.-; Vervielfältiger nach § 14 Abs. 2 BewG = 15;
Jahreswert des Unternehmensnießbrauchs des Sohnes zum Zeitpunkt des Todes des Vaters = DM 100.000.-; Vervielfältiger nach § 14 Abs. 2 BewG = 13.

---

1) Vgl. Felix, Der Nießbrauch in Steuer und Recht, a.a.O., Anm. 282
2) Vgl. S. 187 der Arbeit: Zunächst wird der Nießbrauch erworben und dann zum Todeszeitpunkt des Vaters das Betriebsvermögen abzüglich des Werts des Nießbrauchs zu diesem Zeitpunkt.
3) In diesem Falle ergibt sich wegen der Nichtanwendung des § 16 Abs. 1 BewG dasselbe Ergebnis für Rente, Gewinnbeteiligung und Ertragsnießbrauch.

Dem Vater sollen im Durchschnitt jährlich noch DM 50.000.- Gewinn durch Verzinsung seines Kapitalkontos aus dem mit dem Nießbrauch des Sohnes belasteten Unternehmen zufließen.

Berechnung der Schenkungsteuer:
Zur Vereinfachung wird der Freibetrag nach § 17 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG nicht berücksichtigt.
Erbschaftsteuer für die Alternativen (2) - (4) = 11 % gem. § 11 Abs. 1 ErbStG aus (3.600.000.- ./. 500.000.- =) DM 3.100.000.- = DM 341.000.-

Erbschaftsteuer für die Alternative (5) = 10 % gem. § 11 Abs. 1 ErbStG aus (15 x 80.000.- =) DM 1.200.000.- = DM 120.000.- (Steuer aus dem ersten Erwerb) zuzüglich
11 % aus (3.600.000.- ./. 13 x 100.000.- =) DM 2.300.000.- = DM 253.000.-
Gesamtsteuer somit (120.000.- + 253.000.- =) DM 373.000.-

Auswertung:
Zwar ergibt sich für die Alternative (5) eine um DM 32.000.- höhere Erbschaftsteuer, doch man muß bedenken, daß zum Zeitpunkt der Übertragung lediglich DM 120.000.- Steuer fällig werden und erst nach 15 Jahren die restlichen DM 253.000.-, während in den übrigen Fällen statt DM 120.000.- sofort DM 341.000.- zu zahlen sind. Der hierdurch entstehende sofortige Liquiditätsausfall von (341.000.- ./. 120.000.- =) DM 221.000.- und der Zinsentgang aus diesem Unterschiedsbetrag zeigen somit, daß die Alternative (5) erbschaftsteuerlich (schenkungsteuerlich) zu bevorzugen ist.

Im Einzelfall ist lt. Beispiel für die Wahl der Handlungsmöglichkeiten erbschaftsteuerlich darauf abzustellen, wie hoch die Werte des Betriebsvermögens des Vaters und des Nießbrauches des Sohnes zum Zeitpunkt der Schenkung und zum Zeitpunkt des Todes des Vaters geschätzt werden. Dementsprechend sind die Liquiditätsanspannung und der Zinsentgang durch die hohe Schenkungsteuerzahlung bei unentgeltlichem Erwerb des gesamten Betriebes in vorweggenommener Erbfolge gegenüber der Schenkungsteuer und späteren Erbschaftsteuer bei Bestellung eines Unternehmensnießbrauchs zu bewerten.

Die Alternative (5) ist im letzten Beispiel auch dadurch begünstigt, daß der Nießbraucher das Wahlrecht gem. § 30 ErbStG ausüben kann. Läßt man den Freibetrag nach § 17 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG wiederum außer Acht, beträgt im Beispielsfall die Jahressteuer gem. § 30 ErbStG 10 % von DM 80.000.- = DM 8.000.-. Veranschlagt der Nießbraucher zum Zeitpunkt der Schenkung seine Lebenserwartung auf pauschal vierzig Jahre, hat er insgesamt DM 320.000.- Schenkungsteuer auf die Laufzeit des Nießbrauchs verteilt zu entrichten. Hierbei ist jedoch

zu beachten, daß die Jahressteuer eine einkommensteuerlich abzugsfähige Sonderausgabe darstellt. Nimmt man einen hohen Einkommensteuersatz von 50 % an (z.B. weil die Ehefrau des Sohnes noch eigene beträchtliche Einkünfte hat), beträgt die Steuerbelastung nur DM 160.000.- insgesamt und pro Jahr DM 4.000.-. Für einen Kapitalisierungszinsfuß von 3,5 % nach Ertragsteuern beläuft sich dann der Barwert der jährlichen Erbschaftsteuerzahlungen analog des Barwerts einer nachschüssigen Rente mit einer Laufzeit von vierzig Jahren auf (21,3551[1] x 4.000.- =) DM 85.420.-. Selbst wenn man lediglich von einem Einkommensteuersatz von 30 % ausgehen würde, wäre der Barwert der jährlichen Belastung mit Erbschaftsteuer bei einem Zinsfuß von 4,5 % nach Ertragsteuern (höherer Zinsfuß wegen der geringeren Einkommensteuerbelastung) immer noch niedriger als der Betrag der sofort zu zahlenden Erbschaftsteuer von DM 120.000.-; er beträgt 18,4016 x 5.600.- = DM 103.048.-. Bezieht man die Liquiditätsanspannung in die Betrachtung ein, so ist sie ein weiterer Aspekt für die Wahl der jährlichen Steuerentrichtung.

e) Steuerrechtliche Beschränkungen bei der Realisierung einzelner Alternativen

Vergleicht man die gesamte Steuerbelastung der Alternativen, so sind vor allem die Handlungsmöglichkeiten (5) und (6) (Varianten a) und b)) hervorzuheben. Denn sie ermöglichen eine steuergünstige Aufteilung von Einkünften zwischen mehreren Steuerpflichtigen und gleichzeitig eine Erbschaftsteuerersparnis wegen der Zins- und Liquiditätsvorteile, die sich durch die Verteilung von Steuerzahlungen auf mehrere Jahre ergeben.

Im Einzelfall sind jedoch insbesondere folgende Bedingungen bei der Entscheidung für eine der Alternativen (5) und (6) statt der Aktionsmöglichkeiten (1) - (4) zu beachten:

(1) Lebt der Übergeber des Gewerbebetriebes entgegen seiner statistischen Lebenserwartung nicht länger als zehn Jahre vom Zeitpunkt der Übergabe an gerechnet, so sind die anfallenden Vermögensvorteile - hier der Erwerb des Nießbrauchs und der spätere Erwerb

---

1) Vgl. Haas/Bacher, a.a.O., Anlage C-III-6 auf S. 350

des Nachlasses - nach § 13 ErbStG zusammenzurechnen. Hierdurch kann der Progressionsvorteil nicht ausgenützt werden, den zwei Erwerbe lt. Erbschaftsteuertarif (§ 11 Abs. 1 ErbStG) bei einem späteren Todeszeitpunkt des Erblassers erbringen würden.[1)]

(2) Zusätzlich kann durch die Änderung des Erbschaftsteuertarifs ab 1.1.1974 eine Progressionsverschärfung eintreten, wenn § 13 ErbStG anzuwenden ist.

(3) Die Alternative (6) ist nur realisierbar, wenn die Finanzverwaltung anerkennt, daß der Unternehmensnachfolger wirtschaftlicher und der bisherige Unternehmer bürgerlich-rechtlicher Eigentümer ist. Bedeutet die Gestaltung des Nießbrauchsverhältnisses durch die Beteiligten einen Verstoß gegen eine der beiden Vorschriften: §§ 5 Abs. 1 und 6 Abs. 1 StAnpG, so sind zwei Abweichungen von dem gewollten Ergebnis denkbar:

(a) Abschwächung des Effekts der Verlagerung von Einkünften;
Der Sohn ist auch steuerlich nur als Nießbraucher zu behandeln, so daß sich die Ertragsteuern und die Vermögensteuer ändern. Die Ablehnung des wirtschaftlichen Eigentums bewirkt vor allem, daß zwischen Vater und Sohn ein mitunternehmerähnliches Verhältnis besteht.[2)] Der Vater bezieht dann weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Ziff. 2 GewStG, ein an ihn gezahltes Gehalt ist nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig und an Stelle des Sohnes ist er zur Vornahme der Abschreibungen auf dem Nießbrauch unterliegende Anlagegegenstände befugt. Diese Gegenstände werden ihm auch bei der Aufteilung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebs (§ 3 BewG) zugerechnet.

(b) Wegfall der erbschaftsteuerlichen Vorteile des Nießbrauchs;
Der Sohn ist als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, die Finanzverwaltung nimmt aber auch auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer statt des Erwerbs des Nießbrauchs den Erwerb des gesamten Betriebsvermögens an.

Bei der Vereinbarung einer Rente oder einer obligatorischen Gewinnbeteiligung (Alternativen (1), (2), (6 a) und (6 b)) ist darauf hinzuweisen, daß noch nicht bekannt ist, wie die Besteuerung von Renten und

---

1) Vgl. Troll, Rechtzeitig schenken, a.a.O., S. 149
2) Vgl. S. 159 der Arbeit

dauernden Lasten nach der Steuerreform ab 1.1.1974 durchgeführt wird, insbesondere ob für vorher begründete Verpflichtungen zur Zahlung derartiger Bezüge die bisherige Rechtslage weiterhin gilt oder ob zumindest Übergangsbestimmungen geschaffen werden.

Die Besteuerung des Ertragsnießbrauchs (Alternative (3)) ist noch nicht eindeutig geklärt. Wie der BFH in seiner Revisionsentscheidung zum Urteil des Niedersächsischen FG vom 3.9.1968, a.a.O., diese Form des Nießbrauchs beurteilt, ist angesichts gewichtiger Bedenken der Fachliteratur gegen die steuerliche Anerkennung dieses Nutzungsrechts[1] nicht abzusehen.

Auf die Bedingungen zur Realisierung der Alternative (4) wurde bereits an anderer Stelle ausführlich eingegangen.[2]

B. Erbfall

I. Steuerrechtliche Behandlung der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen

a) Maßgebliche zivilrechtliche Bestimmungen für die Besteuerung von Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung bei fehlenden Anordnungen des Erblassers

(1) Erbengemeinschaft

Fehlen Anordnungen des Erblassers, wird der Nachlaß zunächst gem. §§ 1922, 2032 BGB gemeinschaftliches Vermögen der gesetzlichen Erben. Sie bilden eine Erbengemeinschaft, d.h. eine Gemeinschaft zur gesamten Hand, deren Ziel jedoch nicht die ständige gemeinschaftliche Innehabung des Nachlasses, sondern die Auseinandersetzung der Gemeinschaft ist.[3] Eine gewerbliche Einzelunternehmung des Erblassers wird somit durch dessen Tod nicht aufgelöst,[4] sondern gehört bis zur Erbauseinandersetzung zum Nachlaß mit der Folge, daß die Erben nur gemeinschaftlich über sie verfügen können.[5]

---

1) Vgl. S. 160 u. 161 der Arbeit
2) Vgl. S. 167 der Arbeit
3) Vgl. Herschel, W., Die Erbengemeinschaft, in: NWB, Fach 19, S. 383 - 392, hier S. 383
4)5) Vgl. Segebracht, H., Besteuerung der Erben und Erbengemeinschaften, 2. Aufl., Herne/Berlin 1969, S. 28

Zur Erleichterung der gemeinschaftlichen Verwaltung können die Erben nach §§ 2038 Abs. 2, 745 BGB die Leitung eines Handelsgeschäfts einem geschäftskundigen Miterben übertragen oder dulden (stillschweigende Bevollmächtigung), daß ein Erbe für die Gemeinschaft das Geschäft leitet.[1] Für die Rechtsgeschäfte nach außen können sie einen gemeinsamen Vertreter bestellen, der für alle Miterben handelt und damit die zur ordnungsmäßigen Verwaltung notwendigen Abschlüsse von Rechtsgeschäften und Verfügungen tätigt.[2]

Die Erben haften für zur Zeit des Erbfalls bestehende Geschäftsverbindlichkeiten unbeschränkt nach § 1967 BGB, sofern sie die Haftung nicht auf den Nachlaß beschränken.[3] Wegen der Sondervorschriften des HGB (§§ 25, 27 Abs. 1) ist diese Beschränkung jedoch grundsätzlich nicht möglich, wenn mit Zustimmung aller Erben ein Handelsgeschäft nach Kenntnisnahme von dem Anfall der Erbschaft mehr als drei Monate unter der alten Firma fortgeführt wird.

Zum Ausschluß der Haftung nach Handelsrecht stehen den Erben folgende Möglichkeiten offen:

(a) Verweigert ein Erbe die Einwilligung in die Fortführung des Handelsgeschäfts, behält er seine erbrechtlich beschränkte Haftung, muß aber nunmehr mit den fortführenden Miterben eine Erbauseinandersetzung über das Handelsgeschäft vornehmen. Die Verweigerung verhindert auch eine Haftung für nach dem Erbfall begründete Geschäftsverbindlichkeiten.[4]

(b) Hat ein Erbe der vorläufigen Fortführung der Firma zugestimmt, muß er, um wenigstens die Haftung nach § 27 Abs. 2 HGB für vor dem Erbfall entstandene Geschäftsverbindlichkeiten auszuschließen, für seine Person innerhalb der Dreimonatsfrist die Einstellung des Geschäftsbetriebs vornehmen, "indem er sein sofortiges Ausscheiden erklärt und sich mit den übrigen Miterben, die das Geschäft wei-

---

1) Vgl. Peter, K., Neuzeitliche Gesellschaftsverträge und Unternehmensformen, 3. Aufl., Herne/Berlin 1971, S. 453/454
2) Ders., a.a.O., S. 454
3) Vgl. Segebrecht, a.a.O., S. 25
4) Vgl. Peter, a.a.O., S. 454, 455

terführen wollen, erbrechtlich auseinandersetzt." Für die innerhalb des Zeitraums vom Erbfall bis zum Ausscheiden aus der Gemeinschaft begründeten Schulden haftet er wegen der Zustimmung zur Fortführung der Firma weiterhin unbeschränkt.[1]

(c) Die Erben entgehen der Inanspruchnahme durch Gläubiger für zur Zeit des Erbfalls bestehende Geschäftsverbindlichkeiten, wenn ein von ihnen vereinbarter Haftungsausschluß in das Handelsregister eingetragen und bekanntgemacht, oder den Gläubigern mitgeteilt wird (§§ 27 Abs. 1, 25 Abs. 2 HGB).[2]

Unabhängig von den genannten Möglichkeiten kann ein Erbe im Innenverhältnis vereinbaren, daß die Miterben ihm für Inanspruchnahme aus vor und nach dem Erbfall entstandene Geschäftsverbindlichkeiten Ersatz zu leisten haben.[3]

(2) Erbauseinandersetzung

Einigen sich die Erben darauf, daß die Gemeinschaft durch Teilung des Nachlasses in natura, verbunden mit einem sog. Spitzenausgleich, durch eine Versilberung des Nachlasses mit anschließender Verteilung des Erlöses oder durch einen sonstigen Teilungsmodus beendet wird, liegt eine Erbauseinandersetzung nach § 2042 BGB vor. Sie umfaßt den Auseinandersetzungsvertrag, "durch den die Miterben in der Regel den Rechtsgrund für die Verfügungen über den Nachlaß festlegen und sich zu diesen Verfügungen verpflichten, sodann aber auch seine Ausführung durch Vornahme der entsprechenden Verfügungen."[4]

"Zur Beendigung der Erbengemeinschaft führt auch die Übertragung sämtlicher Erbteile auf einen Miterben gegen eine von diesem zu zahlende Abfindung an die übertragenden, weichenden Erben. Die Vereinigung aller Erbanteile in einer Hand erübrigt die Aufhebung der Erbengemeinschaft,"[5] es wird aber das gleiche Ergebnis erzielt wie durch die Aufhebung. Deshalb wird die Anteilsvereinigung von einem Teil der Fach-

---

1) Vgl. Peter, a.a.O., S. 454, 455
2) Vgl. Würdinger in Großkomm. HGB, Anm. 5 zu § 27 HGB; Buchwald, F., Der Betrieb eines Handelsgewerbes in Erben- oder Gütergemeinschaft, in: BB 1962, S. 1405 - 1408, hier S. 1406
3) Vgl. Langenmayr, H., Probleme der Erbauseinandersetzung bei Einzelunternehmungen in betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Sicht, Diss. München 1969, S. 93
4) Ders., a.a.O., S. 7
5) Ders., a.a.O., S. 7

literatur in den Begriff der Erbauseinandersetzung mit einbezogen.[1] Dieser Ansicht soll in der vorliegenden Arbeit gefolgt werden. Zu beachten ist bei diesem Auseinandersetzungsverfahren, daß der Vertrag, mit welchem die Miterben ihren Anteil ganz übertragen, im Gegensatz zu dem die Erben nur schuldrechtlich verpflichtenden Erbauseinandersetzungsvertrag unmittelbar dingliche Wirkung besitzt.[2]

Führt die Erbengemeinschaft das Unternehmen langfristig fort, so kann auf den stillschweigenden Abschluß eines OHG-Vertrages geschlossen werden,[3] der ebenfalls eine erbrechtliche Auseinandersetzung darstellt. Allerdings kann der Vertragsabschluß nicht aus der Dauer der Unternehmensfortführung allein abgeleitet werden, es muß vielmehr der gemeinsame Wille der Erben zum Zusammenschluß als Gesellschaft ersichtlich werden, was im Einzelfall zu schwierigen Abgrenzungen führen kann.[4]

b) Einkommensteuer

1. Bei fehlenden Anordnungen des Erblassers

aa) Die Einkünfte einer Erbengemeinschaft

Der Nachlaß, der bürgerlich-rechtlich Gesamthandsvermögen ist, wird den Miterben steuerrechtlich bis zur Erbauseinandersetzung nach § 11 Ziff. 5 StAnpG so zugerechnet, als ob sie zu Bruchteilen an ihm beteiligt gewesen wären. Die Höhe des Bruchteils bestimmt sich nach dem Anteil des einzelnen Erben, zu dem er an dem Gesamthandsvermögen berechtigt ist. "Es ist also das Verhältnis dessen maßgebend, was die einzelnen Beteiligten zu erhalten hätten, wenn die Gesamthandsgemeinschaft am Stichtag aufgelöst und die Auseinandersetzung vorgenommen würde."[5] Da die Erben zum Nachlaß gehörendes Betriebsvermögen unentgeltlich unmittelbar vom Erblasser unter Fortführung der Buchwerte (§ 7 Abs. 1 EStDV) erwerben,[6] ist das Buchkapital des Erblassers der für die Aufteilung maßgebende Ausgangsbetrag.

---

1) Vgl. Langenmayr, a.a.O., S. 7 u. die von ihm in Fußn. 2) auf S. 7 zitierte Fachliteratur
2) Vgl. Heintzenberg, R., Die Einzelunternehmung im Erbgang, Berlin 1957, S. 81 u. 82; Patschke, H., Erbteilsübernahme durch den Miterben, in: NJW 1955, S. 444- 447; Langenmayr, a.a.O., S. 11
3) Vgl. Peter, a.a.O., S. 457; Buchwald, a.a.O., S. 1407
4) Vgl. Peter, a.a.O., S. 457/458; Buchwald, a.a.O., S. 1407
5) Vgl. Segebrecht, a.a.O., S. 40
6) Vgl. Kratzer, W., Einkommensteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung, von Vermächtnissen und Pflichtteilen, in: NWB, Fach 3, S. 2419 - 2428, hier S. 2420

Durch die Fortführung der Buchwerte entstehen anläßlich des Erwerbs von Todes wegen keine steuerlichen Gewinne. Andererseits ist aber durch den Eintritt der Erben in die Rechtsstellung des Erblassers (allumfassende steuerliche Rechtsnachfolge[1]) bei Fortführung des Handelsgeschäfts keine Betriebseröffnung gegeben, so daß das Wirtschaftsjahr des Erblassers zum Wirtschaftsjahr der Erben wird, es sei denn, die Erben stellen mit Zustimmung des Finanzamts auf einen anderen Zeitraum um.[2] Im allgemeinen wird dann der Gewinn des Wirtschaftsjahres zeitanteilig auf Erblasser (Gewinn bis zum Todestag) und Erben aufgeteilt. Wollen die Erben allerdings einen Verlust des Erblassers nach § 10d EStG abziehen,[3] muß eine Zwischenbilanz auf den Todestag aufgestellt werden, da die zeitanteilige Schätzung von der Finanzverwaltung zwar zur Erleichterung der Gewinnermittlung zugelassen ist, aber keine Gewinnermittlung aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung darstellt.[4]

Die den Erben aus dem Nachlaß zufließenden Einkünfte sind ebenso wie beim Erblasser unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG einzuordnen, d.h. die Einkommensquellen, die vom Erblasser auf die Erbengemeinschaft übergehen, bestimmen die Einkunftsart.[5] Nach § 215 Abs. 2, 3 AO sind die Einkünfte aus der ungeteilten Erbengemeinschaft den Erben gemäß den Erbteilen lt. § 11 Ziff. 5 StAnpG zuzurechnen.[6]

bb) Allgemeine Besteuerung der Erbauseinandersetzung

11. Grundprinzipien

In einkommensteuerlicher Betrachtung sind zwei grundsätzliche Auffassungen zu unterscheiden.

- "Nach der ersten Auffassung gehört die Erbauseinandersetzung immer zum privaten Bereich des Erben; ein Betriebsvorfall liegt daher nicht vor. Bei dieser Betrachtung hat der übernehmende Miterbe den Gewerbebetrieb in vollem Umfang unentgeltlich erworben. Er bleibt einerseits an die Buchwerte des Erblassers gebunden (§ 7 Abs. 1

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 11.10.1966, I 47/64, BStBl 1967 III, S. 86
2) Vgl. Längsfeld, H., Gewinnverteilung auf den Erblasser und die Erben, in: DB 1969, S. 2253 u. 2254, hier S. 2253
3) Vgl. Abschn. 115 Abs. 2 EStR
4) Vgl. Segebrecht, a.a.O., S. 80
5) Vgl. RFH-Urt. v. 7.2.1934, VI A 933/32, RStBl 1934, S. 566; v. 24.11.1937, VI A 449/37, RStBl 1938, S. 107; v. 4.1.1939, VI 801/38, RStBl 1939, S. 264
6) Vgl. Segebrecht, a.a.O., S. 75

EStDV), andererseits stellt die Abfindungszahlung an den anderen Erben eine private Schuld des übernehmenden Miterben anläßlich des Erbfalls dar. Eventuell zu zahlende Zinsen sind keine Betriebsausgaben beim Gewerbebetrieb."[1]

- "Auch nach der zweiten Auffassung ist unbestritten, daß der übernehmende Miterbe denjenigen Anteil am Betriebsvermögen, der seinem eigenen Erbanteil entspricht, unmittelbar vom Erblasser durch Gesamtrechtsnachfolge, also unentgeltlich erworben hat. Insoweit hat der übernehmende Miterbe die Buchwerte und das Buchkapital des Erblassers fortzuführen. Den übrigen Anteil am Betriebsvermögen dagegen hat der übernehmende Miterbe entgeltlich von den anderen Erben erworben. Er hat deshalb in Höhe der zu zahlenden Abfindungsschuld tatsächliche Anschaffungskosten, was nach § 6 EStG zu einer Aktivierung und Aufstockung der Buchwerte führt, und zwar anteilig bei denjenigen Wirtschaftsgütern, die stille Reserven beinhalten. Die Schuld an den anderen Erben ist dann Betriebsschuld, zu zahlende Zinsen sind Betriebsausgaben.

  Umgekehrt stellen Mehrbeträge beim anderen Erben einen nach § 16 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn auf Grund Veräußerung seines Mitunternehmeranteils dar, der nach § 34 EStG begünstigt ist."[2]

Zu diesen beiden Auffassungen haben sich in Fachliteratur und Rechtsprechung fünf Ansichten herausgeschält, die in den folgenden Abschnitten erörtert werden. Zweck dieser ausführlichen Darlegung ist es nicht, eine eigene Stellungnahme zu der Besteuerung der Erbauseinandersetzung abzugeben, sondern die maßgebliche Ansicht herzuleiten, nach der ein Erbe tatsächlich besteuert wird, wenn er für die Hingabe seines Erbanteils wiederkehrende Nutzungen erhält.

22. Spezielle Ansichten von Rechtsprechung und Fachliteratur zu den Grundprinzipien

aaa) Die Entgeltlichkeit als Besteuerungsmerkmal[3] (Ansicht I)

Der RFH entschied im Urteil vom 8.11.1933,[4] daß der Erbe eines Betriebs, der verpflichtet ist, die beiden anderen Geschwister in Höhe von zwei Drittel des Betriebswertes abzufinden, den Betrieb zu einem Drittel unentgeltlich und zu zwei Dritteln entgeltlich erwirbt, d.h. er ist zu einem Drittel Gesamtrechtsnachfolger (unentgeltlicher Er-

---

1) Vgl. Segebrecht, a.a.O., S. 95
2) Vgl. Segebrecht, a.a.O., S. 95/96
3) Vgl. Fitsch, J., Das Betriebsvermögen in der Erbauseinandersetzung, Eine einkommensteuerliche Untersuchung (1. Teil), in: DStR 1966, S. 330 - 334, hier S. 331
4) Vgl. RFH-Urt. VI A 1488/31, RStBl 1934, S. 295

werb vom Erblasser) und zu zwei Dritteln Sonderrechtsnachfolger der beiden Geschwister. Der Fall sei genauso zu behandeln, als wenn die drei Geschwister den Betrieb zu je einem Drittel geerbt hätten und der Bruder zu zwei Dritteln Anteile von ihnen gekauft hätte. Im gleichen Sinne ergingen die BFH-Urteile vom 6.12.1957[1] und vom 15.1.1966[2] für Abfindungen anläßlich der Übernahme von Privatgrundstücken bei einer Erbauseinandersetzung.

Ob das FG Münster[3] zurecht davon ausgeht, daß der RFH unausgesprochen die Miterben eines zum Nachlaß gehörenden Gewerbebetriebes durch den Erbfall automatisch zu Mitunternehmern werden ließ, kann hierbei dahingestellt bleiben. Schmidt[4] hebt zur Annahme von ggf. aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten und steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen hervor, die Tatsache sei die entscheidende und wichtigste, daß es sich um einen e n t g e l t l i c h e n Vorgang handelt. Da die zu verteilenden Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen sind, müssen diese Vorgänge notwendigerweise Gewinnauswirkungen haben.

In einer ähnlichen, aber abgeschwächten Form bestätigt Nissen diese Ansicht, wenn ein weichender Erbe mit nachlaßfremden Mitteln abgefunden wird.[5] Dann sei ein entgeltlicher Erwerbsvorgang gegeben, weil bei Vereinbarung von Leistungen, die die Erben aus ihrem sonstigen Vermögen zu erbringen haben, ein ganz gewöhnlicher Leistungsaustausch vorliegt, mit dem der Rahmen einer einkommensteuerlich unbeachtlichen Erbauseinandersetzung überschritten wird.

Gegen die Entgeltlichkeit einer Erbauseinandersetzung wendet sich vor allem Mutze.[6] Er verweist in diesem Zusammenhang auf ein BGH-Urteil vom 15.5.1963.[7] Dem Urteil zufolge erhalten die sich auseinandersetzenden Miterben statt der bisherigen Gesamthandsbeteiligung an sämtlichen Nachlaßgegenständen die Alleinberechtigung und Verfügungsbefugnis an den ihnen zugewiesenen Einzelstücken, wobei der Zuteilung

---

1) Vgl. BFH-Urt. VI 166/56 U, BStBl 1958 III, S. 33
2) Vgl. BFH-Urt. VI 233/63 U, BStBl 1965 III, S. 252
3) Vgl. FG Münster, Urt. v. 3.5.1968, VI a 369/65 - nicht rechtskräftig, EFG 1968, S. 569
4) Vgl. Schmidt, H., Die einkommensteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung, in: StBp 1969, S. 100 - 105, hier S. 104
5) Vgl. Nissen, K.-H., Ertragsteuerliche Fragen bei Erbauseinandersetzungen, in: DB 1970, S. 945 - 951, hier S. 948 u. 950
6) Vgl. Mutze, O., Übergang von Gewerbebetrieben und Gesellschaftsanteilen im Wege der Erbauseinandersetzung, in: DB 1964, S. 9 - 12, hier S. 9/10; Ders., Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Erbauseinandersetzung, in: FR 1964, S. 428 - 431
7) Vgl. BGH-Urt. V ZR 141/61, DB 1963, S. 1357

der Nachlaßgegenstände an die Miterben grundsätzlich keine wirtschaftliche Gegenleistung gegenübersteht. Diese allgemein gehaltenen Ausführungen des BGH nimmt Mutze zum Anlaß, dem Erbauseinandersetzungsvertrag die Natur eines gegenseitigen Vertrages abzusprechen. Das Steuerrecht habe hieraus die Konsequenz zu ziehen, Erbauseinandersetzungen nicht unter Veräußerungen i.S. des § 16 EStG einzuordnen.[1] Wenn zum Wertausgleich noch nachlaßfremde Barabfindungen gezahlt werden, so haben diese Zuzahlungen nach seiner Meinung nur untergeordnete Bedeutung und sollten deshalb im Interesse einer einheitlichen steuerlichen Behandlung der Erbauseinandersetzung steuerlich außer Betracht bleiben.[2] Mutze konnte sich jedoch mit dieser Auslegung nicht durchsetzen. Wie noch zu zeigen ist, verneinte die neuere Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit die Entgeltlichkeit nicht, lehnte aber die Anwendung des § 16 EStG aus einem anderen Grunde ab.

bbb) Das Besteuerungsmerkmal der Mitunternehmerschaft zwischen allen Erben ab dem Erbfall (Ansicht II)

Ein Teil des Schrifttums nimmt in Orientierung an die zivilrechtliche Lage an, daß ab dem Zeitpunkt des Erbfalls Mitunternehmerschaft gegeben ist, weil sämtliche Erben in die Unternehmereigenschaft des Erblassers eintreten.[3] Stellvertretend für diese Meinung sei Bise[4] zitiert:

---

1) Vgl. Mutze, Zur einkommensteuerlichen Behandlung ...., a.a.O., S. 430
2) Ders., Anm. zum BFH-Urt. v. 17.2.1965, I 400/62 U, BStBl 1965 III, S. 354, in: FR 1965, S. 518 u. 519, hier S. 518
3) Vgl. Hopfenmüller, Th., Erbauseinandersetzung und Einkommensteuer, in: Steuerberater-Jahrbuch 1967/68, S. 375 - 405, hier S. 390/391; Fischer, K., Einkommensteuerliche Fragen bei Erbauseinandersetzungen hinsichtlich Gewerbebetrieben, in: FR 1964, S. 397 - 401, hier S. 398; Würdinger, R., Veräußerungsgewinne bei Auflösung der Erbengemeinschaft, in: StuW 1956, Sp. 107 - 116, hier Sp. 109; Conze, W., Die Entwicklung der Verhältnisse und die Auslegung von Steuergesetzen, 9. Behandlung stiller Reserven bei erbrechtlichen Regelungen, Gestaltungsrechte der Beteiligten, in: StuW 1965, Sp. 10 - 17, hier Sp. 14; Bise, W., Betriebswirtschaftliche und steuerliche Fragen bei Erbfällen und Verschmelzungen, Düsseldorf 1967, S. 5, 6, 17, 19, 20
4) Vgl. Bise, a.a.O., S. 20

"Bis zu seinem Ausscheiden aus der Erbengemeinschaft durch Auseinandersetzung ist jeder einzelne Miterbe eines Vermögens, zu dem ein Unternehmen gehört, seit dem Zeitpunkt des Erbfalls Unternehmer, weil mit dem Erbfall die Miterben in ihrer Gesamtheit Träger der durch die unternehmerische Betätigung des Erblassers gesetzten und in die Zukunft wirkenden Risiken und Chancen werden."

Dies drücke sich vor allem darin aus, daß die Erben bis zur Auseinandersetzung Gewinn und Verlust erzielen. Der positive oder negative Erfolg wirke sich auf die Erbquote der einzelnen Miterben anteilserhöhend oder -vermindernd aus, weil der Wert des Nachlasses zur Zeit der Auseinandersetzung für die Nachlaßteilung maßgebend sei.

Kritik an dieser Auffassung übte in neuerer Zeit vor allem Langenmayr, dessen Vorschläge im folgenden Abschnitt dargelegt werden.[1]

ccc) Die Erbauseinandersetzung als einkommensteuerlich unbeachtlicher Vorgang durch Ausschluß der Mitunternehmerschaft vom Erbfall an (Ansicht III)

Nach einem BFH-Urteil vom 30.8.1932[2] kann trotz Bestehens einer Erbengemeinschaft der Betrieb allein auf Rechnung eines Miterben geführt werden, wenn er wirtschaftlich die uneingeschränkte Stellung eines Alleininhabers hat. Das FG Karlsruhe[3] präzisierte diese Aussage. Danach wird eine Erbengemeinschaft nicht ohne weiteres zu einer Unternehmergemeinschaft. Auch wenn gesetzliche Erbfolge (§ 1931 BGB) eingetreten ist, komme es einkommensteuerlich nicht darauf an, was nach dem Recht sein könnte oder sein müßte, sondern auf die tatsächliche Gestaltung der Dinge. Entscheidend dafür, ob einem Miterben die gesamten betrieblichen Einkünfte zufließen, sei nicht in wessen Namen, sondern für wessen Rechnung sie erzielt werden.

Der BFH führte in einem Urteil vom 26.7.1963[4] zunächst aus, die Annahme einer Mitunternehmerschaft sei nicht allein dadurch gerechtfertigt, daß der Nachlaß bis zur Auseinandersetzung gemeinschaftliches Vermögen der Erben sei. Die Zugehörigkeit zum Nachlaß besage lediglich, daß das Unternehmen Teil des gemeinschaftlichen Vermögens der Miterben war. Ohne auf die oben genannten Urteile Bezug zu nehmen, folgerte er

---

1) Vgl. S. 209 der Arbeit
2) Vgl. Urt. VI A 242, StuW 1932, Teil II, Bd. II, Nr. 1006
3) Vgl. FG Karlsruhe, Urt. v. 20.12.1955, II 210/55, DStZ/E 1956, S. 77
4) Vgl. BFH-Urt. VI 334/61 U, BStBl 1963 III, S. 480

weiter: Für die Frage, wer bei einer Mehrheit von Erben Unternehmer des nach dem Tode des Erblassers fortgeführten Gewerbebetriebes ist, sei allein entscheidend, auf wessen Rechnung und Gefahr das Unternehmen betrieben wird. Entweder werde es auf Rechnung und Gefahr der Erbengemeinschaft (aller Miterben) fortgeführt, auch wenn die Leitung im Einverständnis aller Miterben nur bei einem oder einigen von ihnen liegt, oder nur auf Rechnung eines oder einiger Miterben. Jedenfalls brauche das zum Nachlaß gehörende Unternehmen nicht n o t w e n d i g auf Rechnung und Gefahr der Erbengemeinschaft fortgeführt zu werden.

Zur Bestätigung dafür, daß auch bürgerlich-rechtlich nur die Miterben als Unternehmer oder Mitunternehmer anzusehen sind, die das Unternehmen auf ihre Rechnung und Gefahr fortführen, zitiert der BFH eine Stelle aus dem Kommentar von Soergel-Siebert. Wie Bise überzeugend nachweist, kann jedoch der BFH seine Meinung nicht mit dieser Kommentarstelle und der darin angeführten Rechtsprechung begründen.[1] Steuerrechtlich ist diese Auslegung jedoch, wie das FG Karlsruhe[2] aufzeigte, aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise vertretbar.

Nissen[3] stimmt der Sachbehandlung des BFH grundsätzlich zu. Er führt hierzu aus, daß man den Erben die Möglichkeit der Rückbeziehung der Auseinandersetzung auf den Zeitpunkt des Erbanfalls eröffnen müsse, um die Mitunternehmerschaft und deren steuerliche Folgen auszuschalten.

---

1) Vgl. Bise, a.a.O., S. 32/33. Der BFH zitiert Soergel-Siebert, BGB, 9. Aufl., 1961, Bd. V, Bem. 3 zu § 2032, S. 124. Die Stelle hat folgenden Wortlaut: "Fortgeführt werden kann ein ererbtes Handelsgeschäft durch eine Erbengemeinschaft auch dann noch, wenn aus ihr ein Miterbe ausgeschieden ist (KG, JfG 19,82 = DJ 1939,400 = JW 1939,565 = DNotZ 1939, S. 272). Wird ein zum Nachlaß gehörendes Handelsgeschäft von einzelnen Miterben fortbetrieben, so kann ein Miterbe nicht ohne weiteres den seinem Erbteil entsprechenden Anteil am Geschäftsgewinn fordern (RG JW 1936, 2818)". Aus dieser Bemerkung ersehen Bise und Langenmayr, a.a.O., S. 95, zurecht nicht, daß das zum Nachlaß gehörende Unternehmen nicht notwendig auf Rechnung und Gefahr der Erbengemeinschaft fortgeführt zu werden braucht, solange der Nachlaß ungeteilt ist.
2) Vgl. Urt. v. 20.12.1955, a.a.O.
3) Vgl. Nissen, a.a.O., S. 950

Denn die Verhandlungen über die Auseinandersetzung könnten erst aufgenommen werden, wenn Informationen darüber vorhanden sind, ob alle Erben die Erbschaft angenommen haben, bzw. wenn die Frage geklärt ist, ob einzelne Erben die Erbschaft ausschlagen. Maßgebend ist daher, daß die Erben durch die Aufnahme von Verhandlungen die Absicht der Auseinandersetzung zu erkennen geben und gleichzeitig von vornherein in bestimmter Weise nach außen auftreten, d.h. entweder als Unternehmer (Mitunternehmer) oder als Nicht-Unternehmer, die lediglich ihren Erbanteil fordern. Langenmayr[1] betont in diesem Zusammenhang, daß zwar eine rückwirkende Vereinbarung steuerlich grundsätzlich innerhalb eines Veranlagungszeitraums und erst recht nach Ablauf des Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraums ausgeschlossen, aber in Ausnahmefällen - wie die Rechtsprechung beweist[2] - möglich ist, wenn die Rückwirkung sich auf eine kurze Zeitspanne bezieht und damit nicht Gewinnmanipulationen aus Steuerersparnisgründen verbunden sind.

Die Ablehnung der Mitunternehmerschaft und damit der Ansicht II allein genügt allerdings nicht, wie die Ansicht I zeigt, um einen betrieblichen Veräußerungsgewinn beim weichenden Miterben und Betriebsausgaben bei dem (den) fortführenden Erben zu verneinen. Nach Nissen erfordert § 15 EStG nicht, daß ein Erbe Unternehmer (Mitunternehmer) ist, um etwaige Einkünfte in irgendeiner Form aus dem ererbten Betrieb zu ziehen.[3]

Der BFH kommt in seinem Urteil vom 17.9.1970[4] zu einem ähnlichen Ergebnis. Er läßt aus § 2038 BGB - möglicherweise deshalb, weil die Verwaltung des Nachlasses auch Maßnahmen umfaßt, die dessen Nutzung und Mehrung dienen[5] - den Schluß zu, daß Miterben, ohne zugleich Mitunternehmer zu sein, gewerbliche Einkünfte aus dem Nachlaßbetrieb haben können. So ist es durchaus erklärlich, daß die Rechtsprechung eine andere Richtung nehmen mußte,[6] um die Einkommensteuerpflicht nach § 16 EStG beim Ausscheiden aus Erbengemeinschaften abzulehnen.

---

1) Vgl. Langenmayr, a.a.O., S. 99/100
2) Vgl. BFH-Urt. v. 5.12.1963, IV 432/63, HFR 1963, S. 258
3) Vgl. Nissen, a.a.O., S. 946
4) Vgl. BFH-Urt. v. 17.9.1970 - IV R 178/67, DB 1971, S. 364
5) Vgl. Lehmann, H., in: Staudinger, Komm. zum BGB, V. Bd., Erbrecht, 1. Teil, 11. Aufl., Berlin 1954, Anm. 2 zu § 2038
6) Vgl. Ansicht IV, die im folgenden Abschnitt wiedergegeben wird.

Langenmayr kommt zu einem ähnlichen Ergebnis wie der BFH im Urteil vom 26.7.1963, a.a.O. . Er geht zunächst von der zivilrechtlichen Lage aus, nach der

(1) ein gewerblicher Betrieb unabhängig davon zum Nachlaß gehört, "ob die Weiterführung des Unternehmens eines Verstorbenen durch einen Miterben im ausdrücklichen oder stillschweigenden Einverständnis der übrigen Erben für Rechnung der Erbengemeinschaft erfolgt, oder ob ein Erbe ohne oder gegen den Willen der Miterben im eigenen Namen und für eigene Rechnung handelt",[1] und

(2) die von einem als Unternehmer aufgetretenen Erben erzielten Gewinne den Nachlaß mehren.

Dann wendet er sich gegen die Vertreter der Ansicht II. Ein Erbe müsse zivilrechtlich stets Unternehmer oder Mitunternehmer werden, aber § 1922 BGB sei bezüglich der nachgelassenen Unternehmung dispositiv.[2] Eine Vereinbarung mit Wirkung vom Todestag an, nach der nicht alle Erben Risiko und Chance (Gewinne und Verluste) der Unternehmung übernehmen, bedeute, daß der weichende Erbe zivilrechtlich lediglich für eine logische Sekunde Unternehmer war, weil er sich erst nach dem Erbfall für die Nicht-Unternehmerschaft entschließen kann.[3] Steuerrechtlich könne er jedoch nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise mit unmittelbarer Wirkung vom Zeitpunkt des Erbfalls an Privatmann sein.[4] Daran ändere auch nichts die Tatsache, daß ein Haftungsausschluß im Innenverhältnis immerhin noch ein Ausfallrisiko für den weichenden Erben beinhalte.[5]

Littmann hält es jedoch zurecht für zweifelhaft, ob man mit der Argumentation Langenmayrs eine gewinnrealisierende Erbauseinandersetzung vermeiden kann. "Denn auf den Nicht-Unternehmer-Erben gehen ja die stillen Reserven des Unternehmers in Gestalt der Beteiligung an der Erbengemeinschaft gleichwohl über."[6] Langenmayr hat demnach nicht beachtet, daß nach der Ansicht (I) eine steuerpflichtige Realisierung von stillen Reserven die Unternehmer- oder Mitunternehmerschaft nicht zwingend voraussetzt.

---

1) Vgl. BGH-Urt. v. 13.3.1963 - V ZR 208/61, DB 1963, S. 1043
2) Vgl. Langenmayr, a.a.O., S. 88/89
3) Vgl. Langenmayr, a.a.O., S. 90; Fischer, a.a.O., S. 399
4) Vgl. Langenmayr, a.a.O., S. 90/91
5) Ders., a.a.O., S. 93
6) Vgl. Littmann, Erbgang und Erbauseinandersetzung im Einkommensteuerrecht, in: Inf 1970, S. 121 - 126, hier S. 122

ddd) Die Einbeziehung der Erbauseinandersetzung in den außerbetrieblichen Vorgang des Erbens (Ansicht IV)

Littmann[1] sieht eine Erbengemeinschaft erst dann als Mitunternehmerschaft an, wenn die Erben ihren Willen, das ererbte Geschäft gemeinschaftlich zu betreiben, hinreichend bekundet haben. Auch Theis[2] verneint das Übergehen der Unternehmereigenschaft des Erblassers auf die Erben im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Diese Eigenschaft sei personenbezogen, müsse also von den Erben persönlich ausgefüllt werden. Solange sich die Erben nicht willentlich und wissentlich an der Fortführung des Handelsgeschäfts beteiligen, hätten sie deshalb keine Anteile am Betriebsvermögen, sondern Anteile am ungeteilten Nachlaß.[3] Da die Verteilung des Nachlasses noch ein Vorgang des Erbens sei, sei ein Miterbe, der nach Abschluß der Erbauseinandersetzung Betriebsinhaber wird, so zu behandeln, als ob er vom Erblasser zum Alleinerben eingesetzt worden wäre. Nach Theis empfiehlt es sich hierbei, im Erbauseinandersetzungsvertrag die Alleinunternehmerschaft mit Wirkung vom Tod des Erblassers an (also rückwirkend) eintreten zu lassen.[4]

Eine Erbauseinandersetzung kann in zeitlicher Hinsicht nur dann noch als ein Vorgang des Erbens angesehen werden, wenn sie verhältnismäßig nahe am Zeitpunkt des Erbfalls liegt.[5] Es müssen erkennbare Umstände dafür vorliegen, daß die Erbengemeinschaft eine auf Zeit begründete Zwangsgemeinschaft mit dem Ziele der alsbaldigen Auseinandersetzung bildet.[6] Ansonsten ist sie steuerlich als OHG zu behandeln.[7] Littmann schlägt für die Abwicklung der Auseinandersetzung den Zeitraum von einem Jahr ab dem Erbfall vor, läßt aber je nach Sachverhalt auch eine längere Frist zu.[8] Gegen diesen Rahmenvorschlag ist nichts einzuwenden.

---

1) Vgl. Littmann, Erbe und Erbauseinandersetzung in der Einkommensteuer, in: FR 1958, S. 506 - 512, hier S. 507
2) Vgl. Theis, W., Der Erbe im Einkommensteuerrecht, Köln 1962, S. 13 u. 25
3) Vgl. FuBn. 1); ebenso Fricke, E., Die einkommensteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung, in: FR 1965, S. 152 - 157, hier S. 154
4) Vgl. Theis, a.a.O., S. 41
5) Vgl. Littmann, Erbgang und ....., a.a.O., S. 123
6) Vgl. Nissen, a.a.O., S. 950
7) Ders., a.a.O., S. 950; RFH-Urt. v. 20.8.1938, VI 438/38, RStBl 1938, S. 940; v. 4.1.1939, a.a.O.
8) Vgl. Littmann, Erbgang und ....., a.a.O., S. 123

Langenmayr tritt Littmann und Theis entgegen und wirft ihnen ungenügende Beachtung des Zivilrechts vor.[1] Seine Ansicht ist nicht unbegründet. Die Schwierigkeit liegt wohl darin, im Einzelfall abzugrenzen, wo das Vorziehen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gegenüber der zivilrechtlichen Regelung der zulässige und richtige Weg ist. Solange hierfür keine klaren Kriterien geschaffen werden, ist gerade für die Besteuerung des Erbfalls und der Erbauseinandersetzung entscheidend, wie weit Fachliteratur und Rechtsprechung die zivilrechtlichen Grenzen für den steuerlichen Gestaltungsraum stecken.

Ohne auf die Argumentation von Littmann und Theis einzugehen, entwickelte der BFH in der dem Urteil vom 26.7.1963, a.a.O., folgenden Rechtsprechung eine ähnliche Auffassung, wobei er das eben genannte Urteil bestätigte, soweit es die Mitunternehmerschaft sämtlicher Erben ab dem Erbfall (Ansicht II) verneinte. Zur Ansicht I nahm er nicht ausdrücklich Stellung. Seine Auffassung zeigt jedoch, daß er sich der Problematik dieser Ansicht bewußt war.

Der Ansicht I wird man darin zustimmen müssen, daß sie einen entgeltlichen Vorgang annimmt. Denn ein Erbauseinandersetzungsvertrag, ein Vertrag über die Veräußerung eines Erbanteils an die übrigen Miterben oder die Übertragung der Erbanteile sämtlicher übrigen Miterben an den verbleibenden Alleinunternehmer werden - entgegen Mutze[2] - grundsätzlich unter der Abwägung der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung abgeschlossen.[3] Aus der Entgeltlichkeit der Vorgänge würde sich nun weiterhin ergeben, daß sich einkommensteuerliche Wirkungen (Gewinne aus der entgeltlichen Veräußerung von Betriebsvermögen) nicht ausschalten lassen. Deshalb mußte die Rechtsprechung angesichts der Richtigkeit der Ansicht I einen anderen Weg gehen, um den weichenden Erben eine Einkommensteuerpflicht in Höhe aufgedeckter stiller Reserven zu ersparen.

Nach der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts hat das Steuerrecht zwar in jedem Falle zunächst zu prüfen, ob und inwieweit sich eine steuerliche Lösung aus den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts her-

---

1) Vgl. Langenmayr, a.a.O., S. 91 - 94 u. S. 105 - 109
2) Vgl. S. 204/205 der Arbeit
3) Vgl. Langenmayr, a.a.O., S. 10/11

leiten läßt.[1] Ergibt sich jedoch aus anerkannten steuerlichen Grundsätzen (z.B. der wirtschaftlichen Betrachtungsweise) eine eigenständige steuerliche Beurteilung, so ist das Steuerrecht nicht gehindert, im Rahmen des Grundgesetzes eigenständige steuerrechtliche Regelungen zu schaffen.[2] Auf dem Boden dieser Auslegung konnte der BFH in seiner neueren Rechtsprechung für Zwecke der Einkommensbesteuerung vom bürgerlichen Recht abweichen und die Fiktion aufstellen, daß die Unternehmung anläßlich einer Übertragung von Erbanteilen zwischen Miterben oder realen Teilung des Nachlasses als unmittelbar vom Erblasser mit dinglicher Wirkung auf den (die) fortführenden Erben übergegangen zu betrachten ist. Eine dem Erbfall alsbald folgende Auseinandersetzung wird somit für Zwecke der Einkommensbesteuerung noch dem Erbvorgang zugerechnet.[3] Diese Fiktion gilt jedoch nur für die Fälle, in denen die weichenden Erben nicht Mitunternehmer sind und in denen die stillen Reserven der Besteuerung nicht endgültig verloren gehen.[4] Sind beide negativen Voraussetzungen nicht erfüllt, dann sind in ihrer steuerlichen Konsequenz Erbauseinandersetzung und ähnliche Tatbestände wie Vorgänge zu behandeln, die zwar entgeltlicher, aber rein erbrechtlicher, außerbetrieblicher Natur sind und sich somit in der privaten Vermögenssphäre abspielen.

Bemerkenswert ist hierbei noch, daß der BFH im Urteil vom 29.5.1969, a.a.O., die Sachbehandlung im früheren Urteil vom 26.7.1963, a.a.O., ausdrücklich gutheißt, nach der eine Erbauseinandersetzung ohne Versteuerung von Veräußerungsgewinnen sogar dann noch anzuerkennen ist, wenn Abfindungsbeträge nicht aus der Nachlaßmasse stammen.[5]

Zwei nicht-rechtskräftige Urteile der Finanzgerichte[6] befürworten die Auffassungen von Littmann und Theis. Das Finanzgericht Münster nimmt den Standpunkt ein, daß die Unternehmung zivilrechtlich gem.

---

1) Vgl. BVerfG Urt. v. 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BStBl 1962 I, S. 500; Beschluß v. 25.7.1968, 1 BvR 58/67, StRK GewStG § 5, R. 22
2) Ebd.
3) Vgl. BFH-Urt. v. 15.1.1965, a.a.O.; v. 17.2.1965, a.a.O.; v. 29.5.1969, IV R 238/66, BStBl 1969 II, S. 614; v. 17.9.1970, a.a.O.
4) Vgl. BFH-Urt. v. 29.5.1969, a.a.O.: Entnahmegewinn aus der Abfindung eines Miterben mit einem Betriebsgrundstück
5) Vgl. hierzu die gegenteilige Ansicht von Nissen (Bundesrichter beim BFH) auf S. 204 der Arbeit u. Fußn. 5 auf dieser Seite
6) Vgl. FG Münster, Urt. v. 3.5.1968, a.a.O., Hessisches FG, Urt. v. 10.1.1969, I 135/66, EFG 1969, S. 344, Az. des BFH VI R 68/69

§§ 2038, 2058, 743, 748 BGB bis zur Auseinandersetzung auf Rechnung und Gefahr sämtlicher Miterben betrieben wird, steuerrechtlich jedoch Mitunternehmerschaft des ausscheidenden Erben lediglich dann gegeben ist, wenn er den rechtsgeschäftlichen Willen, sich als Unternehmer zu betätigen, zum Ausdruck gebracht hat. Dies könne insbesondere dadurch geschehen, daß er aktiv im Gewerbebetrieb tätig wird oder eine unangemessen lange Zeit verstreichen läßt, bevor er die Auseinandersetzung beantragt oder betreibt. Zwar hängt die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft regelmäßig von den zwischen den Beteiligten bestehenden rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ab und nicht vom Auftreten nach außen.[1] Das FG betont jedoch zurecht, daß gerade für eine Erbengemeinschaft dem Gesichtspunkt des willentlichen Auftretens nach außen erhöhtes Gewicht zukommt. Denn Zwangsmitunternehmerschaften ohne den Willen der Beteiligten kennt das Steuerrecht nicht. Sind die Erben demgemäß keine Mitunternehmer, so führen auch Abfindungen - selbst wenn sie nicht aus Nachlaßmitteln stammen - zu keinem Veräußerungsgewinn, "wenn alle Erben nach der Teilung wertmäßig das besitzen, was ihnen auf Grund ihrer Erbberechtigung zusteht."[2] Alle Miterben haben vom Standpunkt einer wirtschaftlichen Betrachtung aus ihr Vermögen unentgeltlich vom Erblasser erworben.

Das Hessische Finanzgericht folgt dem FG Münster, geht aber (geradezu zwangsläufig) noch einen Schritt weiter. Auch wenn ein Miterbe nicht mit ausdrücklicher Rückwirkung auf den Tag des Erbfalls ausscheidet und damit insbesondere der bis zur Auseinandersetzung entstandene Gewinn anteilig an ihn ausgeschüttet wird, entsteht nach der Rechtsprechung des Gerichts keine Mitunternehmerschaft, falls alle übrigen Voraussetzungen für einen einkommensteuerlich unbeachtlichen Vermögensübergang sprechen. Der BFH bejaht diese Interpretation ebenfalls, wie aus der Begründung des Urteils vom 17.9.1970, a.a.O., hervorgeht.

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 27c zu § 15 EStG
2) Vgl. Littmann, Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., Anm. 67 zu § 16 EStG; FG Münster, Urt. v. 3.5.1968, a.a.O.

Das Verdienst Littmanns und Theis' sowie der finanzgerichtlichen Rechtsprechung ist es, das Vorziehen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gegenüber den zivilrechtlichen Vorschriften auf eine breitere Basis zu stellen und verständlicher zu machen als der BFH in seinen bisherigen Urteilen. Zu wenig wird jedoch m.E. dabei der zivilrechtliche Haftungsausschluß von weichenden Miterben für bis zur Auseinandersetzung entstandene Verbindlichkeiten gewürdigt, der ein starkes Indiz für die Ablehnung einer Mitunternehmerschaft ist. Deshalb ist es nicht verwunderlich, daß ein Urteil des Niedersächsischen FG aus dem Jahre 1969[1] rechtskräftig werden konnte, in dem Mitunternehmerschaft bejaht wurde, weil der Miterbe neben seiner Abfindung auch seinen Anteil an dem nach Eintritt des Erbfalls für einen längeren Zeitraum als drei Monate[2] erwirtschafteten Gewinn erhielt.

eee) Die Erbauseinandersetzung als generell außerbetrieblicher, nicht einkommensteuerbarer Vorgang (Ansicht V)

Mutze,[3] Kapp,[4] und Herrmann-Heuer[5] nehmen auch noch nach Entstehen einer Mitunternehmerschaft aus einander ähnlichen Gründen eine einkommensteuerlich unbeachtliche Erbauseinandersetzung an. Herrmann-Heuer, die stellvertretend herausgegriffen werden sollen, gehen zunächst auf den Aufsatz von Buchwald[6] ein, in dem herausgestellt wird, daß eine ein Handelsgeschäft fortführende Erbengemeinschaft nur mit einem nach außen sichtbaren Umwandlungswillen zu einer OHG werde. Wenn demnach die Erben die Unternehmung in ungeteilter Erbengemeinschaft jahrelang betrieben, könne das "was bürgerlich-rechtlich unzweifelhaft eine Erbauseinandersetzung bildet, steuerlich nicht gut als etwas ganz anderes, nämlich als eine nicht erbrechtliche, gewöhnliche Auseinandersetzung unter Mitunternehmern behandelt werden."

---

1) Vgl. Urt. v. 25.6.1969, IV 213/66, EFG 1970, S. 69
2) Vgl. 199 der Arbeit
3) Vgl. Mutze, Keine Veräußerungsgewinne bei Übergang von Betrieben oder Gesellschaftsanteilen zwischen Miterben im Wege der Erbauseinandersetzung, in: DB 1963, S. 1008 - 1012
4) Vgl. Kapp, Kein Veräußerungsgewinn im Rahmen einer Erbauseinandersetzung, in: DB 1963, S. 1336 u. 1337
5) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 19b zu § 16 EStG
6) Vgl. Buchwald, a.a.O., S. 1407

Deshalb seien zwar während der Zeit der ungeteilten Erbengemeinschaft verwirklichte Wertsteigerungen den Erben anteilig zuzurechnen und bilde der Abfluß bisher zugerechneter Einkünfte im Rahmen der Auseinandersetzung Betriebsausgaben, soweit Veranlagungen vom Erbfall an nicht berichtigt werden können, aber für nicht verwirklichte Wertsteigerungen verbleibe - wie auch Mutze fordert[1] - nur die Möglichkeit einer erfolgsunwirksamen Teilung in der Vermögenssphäre.

Fitsch[2] tritt den genannten Autoren mit einer m.E. zutreffenden Kritik entgegen. Gegenstand der Erbauseinandersetzung nach jahrelanger Fortführung des Handelsgeschäfts sei das Ergebnis wirtschaftlicher Tätigkeit der Gemeinschaft über längere Zeit hinweg. Nach bürgerlichem Recht sei die Teilung eine Vermögensauseinandersetzung, die auf einen gesetzlichen Entstehungsgrund, die Erbfolge, zurückgeht. Das bürgerliche Recht ziehe aber nicht wie das Steuerrecht aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Schluß, daß die Erbauseinandersetzung noch einen Bestandteil des Erbanfalls darstelle. Gerade diese steuerliche Schlußfolgerung, durch die die Erbauseinandersetzung zu einer Nachlaßteilung in der privaten Sphäre wird, lasse die privatrechtliche Natur der Auseinandersetzung unberührt, stehe also nicht im Widerspruch zu ihr. Demgemäß kann der steuerlichen Zuweisung einer Teilung zum betrieblichen Bereich nach jahrelanger Fortführung der Unternehmung nicht damit begegnet werden, daß dann das Steuerrecht in unzulässiger Weise vom Privatrecht abweiche.

Weder von Seiten der Rechtsprechung noch von Seiten der Finanzverwaltung sind bisher Stellungnahmen zur Ansicht V bekannt. Wie die Ansicht IV zeigt, beschränkt die Rechtsprechung die Einkommensteuerfreiheit der Erbauseinandersetzung in zeitlicher Sicht. Sie mutet es den Erben zu, sich spätestens dann auseinanderzusetzen, wenn ihnen dies trotz rechtlicher und wirtschaftlicher Schwierigkeiten nach billigem Ermessen (§ 2 Abs. 2 StAnpG) zugemutet werden kann.

---

1) Vgl. Mutze, Anm. zum BFH-Urt. v. 17.2.1965, a.a.O., in: FR 1965, S. 518 u. 519, hier S. 519
2) Vgl. Fitsch, a.a.O., S. 334

33. Gestaltungsmöglichkeiten der Erben aufgrund der neueren Rechtsprechung

Im weiteren Verlauf der Arbeit wird der Ansicht IV zur Besteuerung der Erbauseinandersetzung gefolgt. Denn sie stellt gemäß derzeitigem Rechtsstand die Ansicht dar, nach der ein aus einer Erbengemeinschaft ausscheidender Erbe besteuert wird, wenn er für seinen Anteil an einem zum Nachlaß gehörenden Gewerbebetrieb eine Abfindung (hier insbesondere in der Form wiederkehrender Nutzungen) erhält.

Für die Erbauseinandersetzung stehen damit zwei Gestaltungsmöglichkeiten offen:

(1) Die Erben vermeiden die Realisierung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns bei den "weichenden" Mitgliedern der Gemeinschaft und die Aktivierung erworbener stiller Reserven bei dem Unternehmensnachfolger.
Bedingungen hierfür sind
- die Vornahme der Auseinandersetzung alsbald nach dem Erbfall,
- eine rechtliche und wirtschaftliche Stellung der Erben, die die Annahme einer Mitunternehmerschaft ausschließt, und
- der Ausschluß einer Sachbehandlung, bei der stille Reserven des Unternehmens der Besteuerung endgültig verloren gehen können.

(2) Die weichenden Erben realisieren einen nach §§ 16, 34 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn, während der das Unternehmen fortführende Erbe die Buchwerte um die erworbenen stillen Reserven aufstockt. Er kann dann in der Zeit nach der Auseinandersetzung durch die Verminderung der aktivierten Beträge seine laufenden Gewinne verringern.
Die steuerlichen Folgen der zweiten Gestaltungsmöglichkeit treten insbesondere ein, wenn
- das Unternehmen von der Erbengemeinschaft längere Zeit nach dem Erbfall fortgeführt wird. Die Gemeinschaft ist dann als Personengesellschaft zu behandeln.
- die Erben sich zwar alsbald nach dem Erbfall auseinandersetzen, aber ihre Beziehungen so gestaltet haben, daß sie als Mitunternehmer anzusehen sind.

Ein allgemeines Wahlrecht im Sinne Littmanns[1], für eine alsbald nach dem Erbfall vorgenommene Auseinandersetzung die steuerlichen Folgen der ersten oder der zweiten Gestaltungsmöglichkeit eintreten zu lassen, wird den Erben von der Finanzverwaltung bisher nicht zugestanden.

cc) Abfindung der weichenden Erben mit obligatorischen Nutzungsrechten

Statt einer Barabfindung werden die weichenden Erben oftmals eine Rente oder Zahlungen aus einer Beteiligung am Gewinn (bzw. Umsatz) erhalten, um eine Zerschlagung der Unternehmung zu vermeiden. Derartige Bezüge stellen in der Regel außerbetriebliche Versorgungsleistungen dar.[2] Beim Berechtigten sind somit die Rente mit dem Ertragsanteil und Gewinnanteile voll nach § 22 Ziff. 1 EStG zu erfassen, während dem Verpflichteten in jeweils gleicher Höhe der Abzug als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG) zusteht. Sind jedoch die ausscheidenden Miterben Mitunternehmer geworden und können die Beteiligten nachweisen, daß die Rente oder die Gewinnbeteiligung eine nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogene gleichwertige Gegenleistung für die Überlassung eines Anteils am Betriebsvermögen darstellt, sind betriebliche Veräußerungsleistungen mit der entsprechenden Besteuerung gegeben.[3] Die Vor- und Nachteile dieser Lösung werden an späterer Stelle besprochen.[4] Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung, ohne daß bis zum Ausscheiden aus der Gemeinschaft Mitunternehmerschaft vorliegt, bewirkt eine Besteuerung der Bezüge als private[5] Veräußerungsrente bzw. Ertragsbeteiligung.

---

1) Vgl. Littmann, Erbe und ...., a.a.O., S. 510
2) Vgl. für die Rente FG München, Urt. v. 20.12.1960, II 251/60 - rechtskräftig, EFG 1961, S. 296; BFH Urt. v. 15.1.1963, I 238/60 U, StRK, EStG § 22 Ziff. 1, R. 52; für die Gewinnbeteiligung BFH-Urt. v. 12.7.1963, VI 235/61, HFR 1964, S. 360
3) Vgl. hierzu den Zweiten Teil der Arbeit
4) Vgl. S.242 ff der Arbeit
5) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 36 zu § 22 EStG; Seithel, Renten ...., Zweiter Teil ...., a.a.O., Abschn. B. II.

(1) Rente

Die Rente ist beim Empfänger mit dem Ertragsanteil nach § 22 Ziff. 1a EStG steuerpflichtig[1] und beim Leistenden, da sie nicht mit einer bestimmten Einkunftsart zusammenhängt, als Sonderausgabe abziehbar.[2]

(2) Gewinnbeteiligung

Wie bereits an anderer Stelle beschrieben,[3] ist Seithels[4] Auslegung des für dauernde Lasten einschlägigen BFH-Urteils vom 16.9.1965, a.a.O., zuzustimmen: Wenn schon anläßlich von kauf- und darlehensähnlichen Geschäften vereinbarte wiederkehrende Bezüge erst nach Verrechnung von Leistung und Gegenleistung steuerpflichtig bzw. abzugsfähig werden, müsse dies für echte wiederkehrende Veräußerungsleistungen bei Kauf und Tausch ohnehin gelten. Herrmann-Heuer befürworten ebenfalls die Verrechnung von Leistung und Gegenleistung, wenn es sich "um ein - im wesentlichen nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgewogenes - gegenseitiges Geschäft handelt."[5] Demnach sind die Gewinnanteile erst dann nach § 22 Ziff. 1 EStG zu versteuern bzw. als Sonderausgaben (dauernde Last) abzugsfähig, wenn der Verkehrswert des veräußerten Anteils am Nachlaß überschritten ist.

In einem Ausnahmefall sind allerdings private Veräußerungsrenten oder eine als Entgelt eingeräumte Ertragsbeteiligung nach Maßgabe des § 12 EStG zu behandeln:

- Beträgt der Wert des hingegebenen Anteils am Nachlaß nicht mindestens die Hälfte des Werts einer aus Versorgungsgründen gezahlten Rentenverpflichtung[6] oder Gewinnbeteiligung und ist
- der weichende Erbe eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person,

so sind Leistungen (Rente bzw. Gewinnanteile) nach § 12 Ziff. 2

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 162
2) Dies., a.a.O., S. 169
3) Vgl. S. 68 der Arbeit
4) Vgl. Seithel, Renten...., Zweiter Teil..., a.a.O., Abschn. B. III.1.b) u. B.III.2.b)
5) Vgl. Hermann-Heuer, a.a.O., Anm. 5 - 6 zu § 22 EStG
6) Vgl. Abshn. 123 Abs. 2 EStR

EStG weder steuerpflichtig noch als Sonderausgabe abzugsfähig, sondern mindern allenfalls nach § 33aEStG das Einkommen.[1] Zählt der weichende Erbe jedoch beispielsweise zu den Geschwistern des Unternehmensnachfolgers, greift wegen der nicht bestehenden gesetzlichen Unterhaltspflicht § 12 Ziff. 2 EStG nicht ein.[2]

dd) Abfindung in Form eines Ertragsnießbrauchs

11. Versorgungsnießbrauch ohne Abwägung von Leistung und Gegenleistung

Wird der Nießbrauch ohne Abwägung von Leistung und Gegenleistung aus Versorgungsgründen eingeräumt, ist es unbeachtlich, ob man unterstellt, der Nießbraucher habe sein Recht unentgeltlich vom Erblasser oder vom (von) Miterben erworben. Der Unternehmensnachfolger schlägt das Buchkapital des weichenden Erben seinem bisherigen Kapitalkonto nach § 7 Abs. 1 EStDV zu, denn für eine Passivierung des aus privaten (familiären) Gründen bestellten Nießbrauchs bleibt beim Belasteten kein Raum. Der Nießbraucher darf sein Nutzungsrecht gem. §§ 153 Abs. 3 AktG, 5 Abs. 2 EStG nicht aktivieren und keine Abschreibung hierauf vornehmen. Die gewerblichen Einkünfte, die er und der Unternehmensnachfolger beziehen, werden nach § 215 Abs. 2 Ziff. 2 AO auf beide Bezieher der Gewinne verteilt.

Selbst wenn der Wert des hingegebenen Anteils am Nachlaß nicht mindestens die Hälfte des Werts des (lebenslänglichen) Versorgungsnießbrauchs beträgt, greift bei einem gesetzlich unterhaltsberechtigten Miterben, der aus der Erbengemeinschaft ausscheidet, § 12 Ziff. 2 EStG nicht ein (im Gegensatz zur Rente oder zur obligatorischen Gewinnbeteiligung). Nach einem BFH-Urteil vom 6.7.1966[3] sind die Gewinnanteile dem Nutzungsberechtigten auch dann zuzurechnen, wenn er gesetzlich unterhaltsberechtigt ist oder ihm die Dienstbarkeit freiwillig eingeräumt wird. Bedingung hierzu ist allerdings, daß der Nießbrauch bürgerlich-rechtlich wirksam bestellt ist und die entsprechenden rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen aus der Bestellung gezogen werden.

---

1) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 61/62
2) Vgl. Hermann-Heuer, a.a.O., Anm. 10 zu § 12 EStG
3) Vgl. BFH Urt. VI 124/65, BStBl 1966 III. S. 584

Der BFH bejahte mit obigem Rechtsspruch auch bei einem unentgeltlich eingeräumten Nießbrauch die "Dinglichkeitstheorie", nach der die Einkunftsquelle wie bei einer Eigentumsübertragung auf den Nießbraucher übergeht und in seiner Person sprudelt. Gleichzeitig lehnte er damit eine Besteuerung nach der früher von ihm und dem RFH vertretenen[1] "Zuwendungstheorie" ab. Die Anwendung dieser Theorie bedeutete, daß dem Nießbrauchsverpflichteten die Früchte aus dem Nutzungsrecht als steuerpflichtige Einkünfte zugerechnet wurden und die Weitergabe der Früchte an den Nießbraucher eine Verwendung von Einkünften darstellte. Sie wurden damit als gem. § 12 Ziff. 2 EStG nicht abzugsfähige Zuwendungen vom Nutzungsverpflichteten an den Nutzungsberechtigten behandelt.[2]

22. Der Nießbrauch als gleichwertige Abfindung des weichenden Erben für die Hingabe seines Nachlaßanteils

Wenn der Nießbrauch unter Abwägung der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung eingeräumt wird, so ist zunächst einmal die strittige Frage zu klären, ob der Nießbrauch überhaupt Bestandteil einer Gegenleistung sein kann. In dem Grundsatzurteil vom 4.8.1961[3] zählt der BFH den für den entgeltlichen Erwerb eines Privatgrundstücks neben einer Leibrente eingeräumten Nießbrauch zu den Anschaffungskosten. In dem späteren Urteil vom 21.2.1967, a.a.O., bestätigt er diese Ansicht, "weil nach § 7 EStG die AfA aus den tatsächlichen 'Anschaffungskosten' zu berechnen ist. Dazu zählen nicht nur der Barpreis, sondern auch übernommene und neu entstehende Belastungen."

Wenn der BFH in der Begründung zum Urteil VI 148/65[4] - es war zu klären, ob dem Verkäufer eines Grundstücks, der sich ein dingliches Wohnrecht in dem Gebäude einräumen ließ, der Nutzungswert der (genutzten) Wohnung nach § 21 Abs. 2 EStG zugerechnet werden muß - ausführt,

"daß im Streitfall der Käufer das Eigentum nicht voll erworben habe und die Einräumung des Wohnrechts wirtschaftlich keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung sei, sowie daß der Veräußerer etwas für sich 'zurückbehalten' habe, 'was ihm vor der Übertragung des Grundstücks

---

1) Vgl. RFH-Urt. v. 14.4.1943, VI 434/42, RStBl 1943, S. 516; BFH-Urt. v. 8.2.1957, VI 27/56 U, BStBl 1957 III, S. 207
2) Vgl. Felix, Der Nießbrauch in Steuer und Recht, Bericht über die 8. Kölner Trainingsfachtagung der Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH, Köln 1971, Tz. 132; Grieger, Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge, in: DStZ/A 1961, S. 81 - 88 hier S. 84
3) Vgl. Urt. VI 269/60 S, BStBl 1961 III, S. 562
4) Vgl. BFH-Urt. v. 6.7.1966, BStBl 1966 III, S. 622

schon zustand', so wird das nicht dahin mißverstanden werden dürfen, daß der Wert des Wohnrechts beim Erwerber nicht zu den A n s c h a f - f u n g s k o s t e n des Grundstücks gerechnet werden dürfte. Die Überlegungen sollen wohl nur versinnbildlichen, daß der Wohnberechtigte gleichsam noch seine bisherige 'eigene' Wohnung weiter als solche benutze."[1]

Vangerow tritt mit dieser Auslegung des Urteils, die bei ihrer Richtigkeit auch für den Nießbrauch gilt, den abweichenden Auslegungen von Vertretern der Fachliteratur entgegen. Sie wollen aus der Grundidee der Spaltung eines vorher einheitlichen Wirtschaftsguts in Nutzungswert und Substanzwert heraus und gestützt auf ihre Interpretation der Rechtsprechung eine Aufteilung der AfA auf Nießbraucher und Besteller gemäß ihrer Wertanteile am vorher einheitlichen Wirtschaftsgut - insbesondere für Grundstücke - vornehmen.[2]

Beispiel für die Aufteilung der AfA:[3]

Verkauf eines Grundstücks gegen Barzahlung DM 150.000.- und Nießbrauch am Grundstück DM 50.000.-, insgesamt DM 200.000.-; Wert des Grund und Bodens DM 100.000.-;
Dem Erwerber steht die AfA vom Gebäudewert DM 100.000.- ./. anteilig hierauf entfallenden Nießbrauch DM 25.000.- = DM 75.000.- zu, während der Nießbraucher sein Nutzungsrecht (DM 50.000.-) auf die geschätzte Laufzeit verteilt abschreiben kann.

Immerhin bildet bürgerlich-rechtlich die Bestellung des Nießbrauchs keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung. Nießbrauchsbestellung und Eigentumserwerb sind hier nicht voneinander trennbar; die Bestellung wird im Augenblick der Eigentumsübertragung wirksam.[4] Der Besteller erwirbt Eigentum, das mit einem Nießbrauch belastet ist, während der Nutzungsberechtigte wirtschaftlich bei Aufgabe des Eigentums seine bisherige Stellung bewahrt.[5] M.E. kann man aber nicht daran zweifeln, daß der Erwerber eines betrieblichen Grundstücks nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, d.h. dem Gebot der Bilanzklarheit und damit des Verbots der Saldierung von Aktiva und Passi-

---

1) Vgl. Vangerow, F., Erläuterungen zur Rechtsprechung, A. Zur Einkommensteuer, in: StuW 1967, Sp. 227 - 236, hier Sp. 236
2) Vgl. Wiegel, B., Nießbrauch als Gegenleistungsbestandteil nach neuer Rechtsprechung, in: FR 1967, S. 269 - 271; Flies, R., Rechtsfragen bei der Besteuerung eines Nießbrauchs, in: DStR 1965, S. 651 - 656, hier S. 652 - 654; Littmann, Einkommensgestaltung durch Nießbrauchsbestellung?, in: Inf A 1967, S. 1 - 7, hier S. 5/6
3) Vgl. Wiegel, a.a.O., S. 270
4) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 38b zu § 6 EStG unter Zitierung der einschlägigen Rechtsprechung
5) Ebd.

va, die Anschaffungskosten einschließlich Nießbrauch aktivieren und die dingliche Last als erbrachte Gegenleistung passivieren muß.[1] Diese nach Handelsrecht gebotene Bilanzierung ist auch in der Steuerbilanz unumgänglich. Andererseits hat der Nießbraucher sein Nutzungsrecht, wenn es zum Betriebsvermögen gehört, zu aktivieren.[2] Erhielt er das Nießbrauchsrecht als Entgelt für ein veräußertes Wirtschaftsgut, das zu seinem Betriebsvermögen gehörte, so tauschte er dieses Gut, ggf. unter Gewinnverwirklichung, gegen das Nutzungsrecht.[3]

Angewendet auf den lebenslänglichen Ertragsnießbrauch als Entgelt für hingegebenes Betriebsvermögen im Rahmen einer Erbauseinandersetzung ergibt sich gemäß den entwickelten Grundsätzen:

(1) Wird der Wert des Nießbrauchs nach kaufmännischen Gesichtspunkten errechnet und stellt er eine gleichwertige Gegenleistung für den von einem Mitunternehmer veräußerten Anteil am Betriebsvermögen dar, liegt - analog zur entgeltlichen Einräumung einer obligatorischen Gewinnbeteiligung - eine gewinnrealisierende Veräußerung i.S. der §§ 16, 34 EStG vor. Der Veräußerer scheidet jedoch in steuerlicher Sicht nicht aus dem Betrieb aus, sondern erlangt als Nießbraucher nunmehr eine mitunternehmerähnliche Stellung und muß das Nießbrauchsrecht in seiner (Sonder-) Bilanz aktivieren unter gleich-hoher Passivierung des Eigenkapitals. Das Kapitalkonto erhöht sich hierbei gegenüber dem vor der Veräußerung in der Bilanz der Erbengemeinschaft ausgewiesenen Buchkapital um die veräußerten stillen Reserven. Das Nutzungsrecht wird entweder auf die geschätzte Laufzeit verteilt in gleichen Jahresbeträgen ver-

---

1) Vgl. Grieger, Zurechnung der Einkünfte bei Einräumung eines Nießbrauchs oder eines dinglichen Wohnrechts, Anmerkung, in: BB 1967, S. 68 u. 69, hier S. 69; Heuer, Anschaffung unter ....., a.a.O., S. 9

2) Für diese Bilanzierung treten neben Grieger und Heuer (vgl. vorige Fußn.) ein: Fasold, R., Zur Besteuerung des Nießbrauchs, in: DB 1962, S. 144 u. 145, hier S. 145; Tillmann, J., Streifzug durch das Einkommensteuerrecht, III. Bestellung eines Nießbrauchs zugunsten gesetzlich unterhaltsberechtigter Personen, in: Steuer-Kongress-Report 1967, München 1967, S. 74 - 78, hier S. 78; Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 38b zu § 6 EStG; Döllerer, Leasing ..., a.a.O., S. 538

3) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 38b zu § 6 EStG

ringert[1] oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen jährlich neu bewertet.

Der Unternehmensnachfolger stockt die Buchwerte der Wirtschaftsgüter um anteilig erworbene stille Reserven auf und passiviert die Nießbrauchslast unter Ausbuchung des Kapitalkontos des ausscheidenden Erben. Die Auflösung des Passivums kann in gleichen Jahresbeträgen, versicherungsmathematisch oder buchhalterisch erfolgen. Gerade hier zeigt es sich, daß eine Saldierung der Last, die gleichsam auf allen Wirtschaftsgütern des Betriebes ruht, mit diesen Gütern - diese Wirkung hätte letztlich die oben für ein Grundstück durchgeführte Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlagen - zu untragbaren Ergebnissen führt. Denn das Unternehmen, auf dem der Nießbrauch lastet, bildet ein einheitliches Ganzes, das nicht lediglich die Summe einzelner nutzbarer Wirtschaftsgüter bildet. Außerdem kann eine Saldierung mit geringwertigen und unentgeltlich erworbenen oder selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern (§§ 153 Abs. 3 AktG, 5 Abs. 2 EStG) gar nicht erfolgen, weil sie nicht aktiviert sind und schließlich würden eine Reihe von Wirtschaftsgütern, die durch hohe Wertsteigerungen über die Anschaffungskosten hinaus, durch Sonderabschreibungen usw. in der Bilanz unterbewertet sind, nach der Saldierung mit der höher anzusetzenden Last nicht mehr unter den Aktiva erscheinen.

(2) Nicht eindeutig zu klären ist die Behandlung des Nießbrauchs, wenn ein Erbe, der nicht Mitunternehmer ist, aus der Erbengemeinschaft ausscheidet und das Nutzungsrecht als gleichwertiges Entgelt für den hingegebenen Anteil am "betrieblichen" Nachlaß erhält. Aus der Fiktion heraus,

---

1) Vgl. Heuer, Anschaffung unter ...., a.a.O., S. 12; Döllerer, Leasing ..., a.a.O., S. 538, tritt für eine Auflösung in gleichmäßigen Jahresbeträgen ein.
Zur Rechtsprechung: Selbst wenn man mit dem BFH-Urt. v. 21.2.1967, a.a.O., eine AfA auf das Recht verneinen sollte, kann der Aktivposten zumindest auf den mutmaßlichen Teilwert abgeschrieben werden. Immerhin hat aber selbst der BFH lt. Urteil des FG Münster v. 18.12.1968, II 896/67 E - nicht rechtskräftig, EFG 1969, S. 339, in einem nicht veröffentlichten Urteil v. 8.3.1967, VI 280/65, ausdrücklich bemerkt: "Kein Wertverzehr, wohl eine Verteilung von Aufwendungen auf die Dauer des Nießbrauchs kommt in Betracht, wenn der Nießbraucher für den Erwerb des Nießbrauchs etwas aufgewendet hat."

die Erben so zu behandeln, als hätten sie die empfangenen Wirtschaftsgüter (hier den Nießbrauch) unentgeltlich vom Erblasser erworben[1], müßte man in strenger Konsequenz die Aktivierbarkeit des Nießbrauchs unter Anwendung der §§ 153 Abs. 3 AktG, 5 Abs. 2 EStG verneinen. M.E. sollte man jedoch in diesem Sonderfall auf das Merkmal des Vorgangs zurückgreifen, daß der weichende Erbe aus privaten Gründen seine Beteiligung am Betriebsvermögen der Erbengemeinschaft aufgab und hierfür, aufgrund der Behandlung des Nießbrauchers als Mitunternehmer nach § 15 Ziff. 2 EStG, wiederum Betriebsvermögen gleichen Wertes in Gestalt des Ertragsnießbrauchs bekam. Im Endeffekt hat dann lediglich eine erfolgsneutrale Umschichtung seines Betriebsvermögens stattgefunden, die von den §§ 153 Abs. 3 AktG, 5 Abs. 2 EStG nicht betroffen wird. Für die Bilanzierung ergibt sich aufgrund dieser Auslegung folgende Lösung: Der Nießbraucher führt in einer eigenen Bilanz sein Buchkapital zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Erbengemeinschaft fort und aktiviert in gleicher Höhe den Nießbrauch. Der Unternehmensnachfolger passiviert statt des Buchkapitals des nunmehrigen Nießbrauchers die dingliche Last. Das aktivierte Recht und der Passivposten Nießbrauch andererseits werden auf die Laufzeit des Nutzungsrechts verteilt in gleichen Jahresbeträgen gemindert.

ee) Schematische Übersichten über die einkommensteuerliche Behandlung der Aktionsmöglichkeiten[2]

---

1) Vgl. Ansicht IV zur Besteuerung der Erbauseinandersetzung, sowie Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 19b zu § 16 EStG

2) Hierbei ist darauf hinzuweisen, daß das später zu behandelnde Vermächtnis einer Rente, einer obligatorischen Gewinnbeteiligung oder eines Ertragsnießbrauchs einkommensteuerlich genauso behandelt wird wie die in den folgenden Übersichten geschilderten Fälle, in denen einem Erben anläßlich der Übertragung seines Erbanteils aus außerbetrieblichen Gründen Versorgungsbezüge gezahlt werden.

L E I B R E N T E

	Besteuerung beim:	
	Empfänger	Leistenden
(a) Rente dient der Versorgung des weichenden Erben. (Außerbetriebliche Versorgungsrente)	Rente ist mit dem Ertragsanteil nach § 22 Ziff. 1a EStG steuerpflichtig.	Rente ist mit dem Ertragsanteil nach § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG als Sonderausgabe abzugsfähig. Buchkapital des Unternehmensnachfolgers (= Leistender) erhöht sich um das Buchkapital des weichenden Erben.
(b) Rentenbarwert ist dem hingegebenen Erbanteil gleichwertig. Der Erbe war vor dem Ausscheiden aus der Erbengemeinschaft noch nicht Mitunternehmer. (Private Veräußerungsrente)	Rente ist mit dem Ertragsanteil nach § 22 Ziff. 1a EStG steuerpflichtig.	Rente ist mit dem Ertragsanteil nach § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG als Sonderausgabe abzugsfähig. Buchkapital des Unternehmensnachfolgers erhöht sich um Buchkapital des weichenden Erben.
(c) Rentenbarwert ist dem hingegebenen Erbanteil gleichwertig. Der Erbe war vor dem Ausscheiden aus der Erbengemeinschaft bereits Mitunternehmer. (Betriebliche Veräußerungsrente)	Wahlrecht gemäß dem einheitlichen Ländererlaß der Finanzverwaltung.[1] (1) Sofortversteuerung der Rente: Veräußerungsgewinn (Rentenbarwert ./. anteiliges Buchkapital zum Veräußerungszeitpunkt) ist begünstigt nach §§ 16,34 EStG (einschließlich der Vergünstigung des § 16 Abs. 5 EStG). (2) Nachträgliche Versteuerung der Rente: Vergünstigungen nach §§ 16,34 EStG entfallen. Rentenzahlungen sind, wenn sie das anteilige Buchkapital des weichenden Erben (= Rentenempfänger) zum Veräußerungszeitpunkt übersteigen, nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §§ 15, 24 EStG.	Rentenbarwert stellt Anschaffungskosten für den erworbenen Erbanteil dar. Die Anschaffungskosten sind in Höhe der Differenz: Rentenbarwert ./. Buchkapital des weichenden Erben, erworbene stille Reserven. Der Differenzbetrag ist zu aktivieren (Aufstockung der Buchwerte), und zwar anteilig bei denjenigen Wirtschaftsgütern, die stille Reserven beinhalten. Das Kapitalkonto des weichenden Erben ist auszubuchen. Zusammengefaßter Buchungssatz: Erworbene stille Reserven + Buchkapital des weichenden Erben an Rentenverpflichtung Die zum Barwert passivierte Rentenverpflichtung kann - versicherungsmathematisch oder - buchhalterisch aufgelöst werden.

1) Vgl. S. 47 der Arbeit. Die bisher von der Finanzverwaltung noch nicht angewendete Besteuerungsmethode nach dem BFH-Urteil v. 20.8.1970, a.a.O. (siehe S. 35 u. S. 48 ff der Arbeit) soll hier außer Betracht bleiben.

OBLIGATORISCHE GEWINNBETEILIGUNG

	Besteuerung beim:	
	Empfänger	Leistenden
(a) Gewinnbeteiligung dient der Versorgung des weichenden Erben. Die Gewinnanteile werden aus außerbetrieblichen Gründen bezahlt.	Gewinnanteile sind als wiederkehrende Bezüge voll nach § 22 Ziff. 1a EStG steuerpflichtig.	Gewinnanteile sind als dauernde Lasten gem. § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG im Rahmen der Sonderausgaben abzugsfähig. Das Buchkapital des Unternehmensnachfolgers (= Leistender) erhöht sich um das Buchkapital des weichenden Erben
(b) Barwert der Gewinnbeteiligung ist dem hingegebenen Erbanteil gleichwertig. Der Erbe war vor dem Ausscheiden aus der Gemeinschaft nicht Mitunternehmer. Die Veräußerung des Erbanteils gegen eine Gewinnbeteiligung ist ein außerbetrieblicher Vorgang.	Gewinnanteile sind als wiederkehrende Bezüge voll nach § 22 Ziff. 1a EStG steuerpflichtig, wenn sie den Wert des hingegebenen Erbanteils übersteigen.	Gewinnanteile sind als dauernde Lasten gem. § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG im Rahmen der Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie den Wert des erworbenen Erbanteils übersteigen. Das Buchkapital des Unternehmensnachfolgers erhöht sich um das Buchkapital des weichenden Erben.
(c) Barwert der Gewinnbeteiligung ist dem hingegebenen Erbanteil gleichwertig. Der Erbe war vor dem Ausscheiden aus der Erbengemeinschaft bereits Mitunternehmer. Die Gewinnbeteiligung wird aus betrieblichen Gründen geleistet.	Das für die Rente existierende Wahlrecht ist analog anzuwenden.[1] (1) Sofortversteuerung der Gewinnanteile: Veräußerungsgewinn (Barwert der Gewinnanteile ./. anteiliges Buchkapital zum Veräußerungszeitpunkt) ist begünstigt nach §§ 16, 34 EStG (einschließlich der Vergünstigung nach § 16 Abs. 5 EStG). Die Gewinnanteile sind, wenn sie den Barwert der Gewinnbeteiligung zum Zeitpunkt der Veräußerung des Erbanteils überschreiten, nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb. (2) Nachträgliche Versteuerung der Gewinnanteile: Vergünstigungen der §§ 16, 34 EStG entfallen. Gewinnanteile sind, wenn sie das anteilige Buchkapital zum Veräußerungszeitpunkt übersteigen, nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §§ 15, 24 EStG.	Barwert der Gewinnanteile stellt Anschaffungskosten für den erworbenen Erbanteil dar. Die Anschaffungskosten sind in Höhe der Differenz: Barwert der Beteiligung ./. Buchkapital des weichenden Erben, erworbene stille Reserven (Aufstockung der Buchwerte), und zwar anteilig bei denjenigen Wirtschaftsgütern, die stille Reserven beinhalten. Für die Passivierung der Gewinnbeteiligung zum Erwerbszeitpunkt bestehen zwei Möglichkeiten: (1) Passivierung in Höhe des Buchkapitals des weichenden Erben zuzüglich erworbener stiller Reserven, soweit diese auf materielle Wirtschaftsgüter entfallen. Der Unternehmensnachfolger muß erworbene stille Reserven, soweit sie auf schwer bewertbare immaterielle Wirtschaftsgüter entfallen, erst aktivieren, wenn die passivierte Verpflichtung zur Zahlung der Gewinnanteile voll aufgelöst ist.[2] (2) Passivierung in Höhe des Buchkapitals des weichenden Erben zuzüglich der gesamten erworbenen stillen Reserven. Die passivierte Verpflichtung zur Zahlung von Gewinnanteilen kann - versicherungsmathematisch oder - buchhalterisch aufgelöst werden.

1) Vgl. S. 67 der Arbeit
2) Vgl. zur Problematik der Passivierung und Auflösung einer passivierten Gewinnbeteiligung S. 116 ff der Arbeit

	Besteuerung beim:	
	Nießbraucher	Nießbrauchsverpflichteten
(a) Nießbrauch dient zur Versorgung des weichenden Erben. Er stellt keine gleichwertige Gegenleistung für den hingegebenen Erbanteil dar.	Nutzungen (ggf. nach Kürzung um die vom Nießbraucher zu tragende AfA auf zum Zeitpunkt der Nießbrauchsbestellung vorhandene und später ersatzbeschaffte Wirtschaftsgüter) sind gewerbliche Einkünfte nach § 15 Ziff. 2 EStG.	Gewerblicher Gewinn nach Kürzung um die Nutzungen des Nießbrauchers ist steuerpflichtig gem. § 15 Ziff. 2 EStG.
(b) Barwert des Nießbrauchs ist dem hingegebenen Erbanteil gleichwertig. Der Erbe war vor dem Ausscheiden aus der Erbengemeinschaft noch nicht Mitunternehmer. Die Veräußerung des Erbanteils gegen einen Ertragsnießbrauch ist ein außerbetrieblicher Vorgang.	Der weichende Erbe (= Nießbraucher) aktiviert in einer Ergänzungsbilanz den Nießbrauch in Höhe seines Buchkapitals zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Erbengemeinschaft und schreibt das aktivierte Nutzungsrecht verteilt auf die geschätzte Laufzeit linear ab. Laufende Nutzungen ./. AfA auf das Nutzungsrecht sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Ziff. 2 EStG).	Statt des Buchkapitals des weichenden Erben ist die Nießbrauchslast in gleicher Höhe zu passivieren und verteilt auf die geschätzte Laufzeit des Nießbrauchs in gleichen Jahresbeträgen erfolgserhöhend aufzulösen. Der gewerbliche Gewinn nach Kürzung um die Nutzungen des Nießbrauchers ist steuerpflichtig gem. § 15 Ziff. 2 EStG.
(c) Barwert des Nießbrauchs ist dem hingegebenen Erbanteil gleichwertig. Der Erbe war vor dem Ausscheiden aus der Erbengemeinschaft bereits Mitunternehmer.	Das für die Rente existierende Wahlrecht[1] ist analog anzuwenden: (1) Sofortversteuerung der Gewinnanteile: Der weichende Erbe erzielt einen nach §§ 16, 34 EStG (einschließlich der Vergünstigung nach § 16 Abs. 3 EStG) steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz: Barwert des Nießbrauchs ./. anteiliges Buchkapital zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Erbengemeinschaft. (2) Nachträgliche Versteuerung der Gewinnanteile: Die Vergünstigungen der §§ 16, 34 EStG entfallen. Die Gewinnanteile sind, wenn sie das anteilige Buchkapital zum Veräußerungszeitpunkt übersteigen, nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §§ 15, 24 EStG. Barwert des Nießbrauchs wird in einer Ergänzungsbilanz aktiviert und entweder - in gleichen Jahresbeträgen auf die geschätzte Laufzeit des Nießbrauchs verteilt linear abgeschrieben oder - nach versicherungsmathematischen Grundsätzen jährlich neu bewertet. Laufende Nutzungen ./. jährliche Minderung des aktivierten Nutzungsrechts sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Ziff. 2 EStG)	Barwert des Nießbrauchs stellt Anschaffungskosten für den erworbenen Erbanteil dar. Die Anschaffungskosten sind in Höhe der Differenz: Barwert des Nießbrauchs ./. Buchkapital des weichenden Erben, erworbene stille Reserven. Der Differenzbetrag ist zu aktivieren, und zwar anteilig bei denjenigen Wirtschaftsgütern, die stille Reserven beinhalten. Das Kapitalkonto des weichenden Erben ist auszubuchen. Zusammengefaßter Buchungssatz: Erworbene stille Reserven + Buchkapital des weichenden Erben an Nießbrauchslast Die passivierte Nießbrauchslast kann - versicherungsmathematisch oder - buchhalterisch aufgelöst werden.

1) Vgl. S. 244 der Arbeit

2. Testamentarisch vermachte wiederkehrende Nutzungen

aa) Das Vermächtnis als unentgeltlicher Erwerb

Ist ein Erbe mit Vermächtnissen (§§ 2147 ff BGB) belastet, so bleibt die Unentgeltlichkeit des Erwerbs von Todes wegen grundsätzlich erhalten. Denn Vermächtnisse sind keine Gegenleistungen für den Erwerb der Erbschaft, sondern Pflichten, die sich aus dem Erbfall selbst ergeben.[1] Andererseits erwirbt auch der Vermächtnisnehmer unentgeltlich, "weil er keinen Anteil am Nachlaß, sondern nur eine Forderung gegen den Erben besitzt und somit keine Gegenleistung erbringt."[2] Dabei ist es lt. BFH unerheblich, ob man den Vermächtnisnehmer wirtschaftlich unmittelbar als Rechtsnachfolger des Erblassers oder - in Anlehnung an die bürgerliche Konstruktion - als Rechtsnachfolger des Erben ansieht.[3]

bb) Vermächtnisse von obligatorischen Nutzungsrechten

Bereits im Jahr 1955 erging ein einschlägiges BFH-Urteil,[4] daß Renten, die auf die Regelung erbrechtlicher Verhältnisse in einem Testament zurückgehen, keine Veräußerungs- sondern Versorgungsrenten darstellen. Bei Renten, die sich auf ein Testament gründen, bilden für den Rentenberechtigten weder die von ihm auf andere Erben übergehenden Vermögenswerte noch der Untergang seines gesetzlichen Erbanspruchs aufgrund des erhaltenen Rentenstammrechts eine erbrachte Gegenleistung.[5]

Gleiches gilt in analogem Sinne für die obligatorische Gewinnbeteiligung. Steuerpflicht und Abzugsfähigkeit von Renten und Gewinnbeteiligungen ergeben sich damit wiederum aus §§ 22 Ziff. 1, 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG.

§ 12 Ziff. 2 EStG kommt nicht zum Zuge, weil in der Erfüllung des Vermächtnisses keine "Zuwendung seitens des Erben liegt, nicht er wendet zu, sondern der Erblasser hat zugewendet; der Erbe erwirbt den Nachlaß

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 17.2.1965, I 400/62 U, BStBl 1965 III, S. 354
2) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 19d zu § 16 EStG; BFH-Urt. v. 17.8.1962, VI 70/61 U, BStBl 1962 III, S. 444
3) Vgl. BFH-Urt. v. 17.8.1962, a.a.O.
4) Vgl. BFH-Urt. v. 17.11.1955, IV 160/161/54 U, BStBl 1956 III, S. 281
5) Ebd.

bereits vermindert um den Wert der Zuwendung des Erblassers; mit der Erfüllung der letztwilligen Anordnung umgeht der Erbe nicht das Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen, welches allein von § 12 Ziff. 2 getroffen werden soll."[1)]

cc) Nießbrauchsvermächtnis

Das Vermächtnis eines Nießbrauchs am Unternehmen, aber auch ein solches am Reingewinn eines Unternehmens wird steuerlich anerkannt.[2)] Damit sind im Erbfall wie bei einer Schenkung drei Formen des Nießbrauchs möglich. Es kann ein "echter" Unternehmensnießbrauch, wirtschaftliches Eigentum des "Nießbrauchers" oder ein dingliches Recht am Reingewinn (zu einer Quote von 100 % oder weniger) eingeräumt werden. Hierbei kann das Nutzungsrecht unabhängig von seiner Ausgestaltung wegen seiner unentgeltlichen Einräumung weder beim Berechtigten aktiviert noch beim Verpflichteten passiviert werden.

Auf eine weitere Darlegung der Besteuerungsgrundsätze ist hier nicht näher einzugehen, da sie bereits zum Nießbrauch anläßlich einer vorweggenommenen Erbfolge erörtert wurden.[3)]

dd) Erbschaftsteuer als Sonderausgabe

Wählt ein Vermächtnisnehmer, dessen Vermächtnis aus einer Rente oder anderen wiederkehrenden Nutzungen besteht, die Entrichtung der Erbschaftsteuer vom Jahreswert der wiederkehrenden Nutzungen gem. § 30 ErbStG,[4)] kann er die jährlichen Erbschaftsteuerzahlungen als Sonderausgabe i.S. des § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG (dauernde Last) vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen.[5)] Der Sonderausgabenabzug wirkt sich umso stärker aus, je höher die Einkommensteuer (angesichts des progressiven Steuertarifs) ist.[6)]

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 10 zu § 12 EStG
2) Vgl. Troll, M., Nachlaß und Erbe im Steuerrecht, München und Berlin 1967, S. 83
3) Vgl. hierzu S. 158 ff der Arbeit
4) Vgl. S. 187 u. 188 der Arbeit
5) Vgl. S. 176 der Arbeit
6) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 8 zu § 30 ErbStG

3. Sonderprobleme

aa) Abfindungen für bereits laufende wiederkehrende Nutzungen

11. Behandlung beim Empfänger

Die steuerlichen Folgen der Abfindung von betrieblichen Veräußerungsrenten wurden bereits dargelegt.[1] Analog hierzu wird die Abfindung für eine obligatorische Gewinnbeteiligung besteuert. Eine Kapitalabfindung für private Renten und sonstige wiederkehrende Bezüge ist ein einkommensteuerlich unbeachtlicher Vorgang in der Vermögenssphäre. Die hierzu ergangene Rechtsprechung des RFH[2] wurde vom BFH bestätigt. Lt. Urteil v. 23.4.1958[3] hält er "es bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Einkommensteuerrechts nicht für gerechtfertigt, von dem Empfänger Einkommensteuer zu erheben, wenn nachträglich die Umwandlung des Rentenanspruchs in einen Kapitalanspruch vereinbart wird und sich damit ein Zustand ergibt, der keine Einkommensteuer ausgelöst hätte, wenn er von vornherein geschaffen worden wäre".[4]

Ist ein Nießbraucher Unternehmensnachfolger, würde die ihm gezahlte und nach kaufmännischen Gesichtspunkten bemessene Abfindung einer Gegenleistung für die Veräußerung (bzw. Aufgabe) eines Gewerbebetriebes durch den Eigentümer gleichzustellen sein. Dieser Ausnahmefall, der insbesondere dann in Betracht kommt, wenn die Unternehmer-Witwe den Betrieb zunächst eigenverantwortlich leitet, weil die minderjährigen Kinder hierzu nicht in der Lage sind, soll in der vorliegenden Arbeit nicht weiter erörtert werden.

Die Abfindung für den Verzicht auf einen Ertragsnießbrauch ist grundsätzlich nach §§ 16, 34 EStG steuerpflichtig. Denn die mitunternehmerähnliche Stellung des Gewinn-Nießbrauchers führt dazu, daß sein Nutzungsrecht Betriebsvermögen bildet und folglich die Abfindung als Entgelt für die Veräußerung eines Anteils am Betriebsvermögen gem. § 16 Abs. 1 Ziff. 2 EStG zu betrachten ist.

---

1) Vgl. S.40 ff,61,103/104 der Arbeit
2) Vgl. RFH-Urt. v. 25.3.1942, 75/42, RStBl 1942, S. 563
3) Vgl. BFH-Urt. VI 176/57 U, BStBl 1958 III, S. 277
4) Vgl. Jansen/Wrede, a.a.O., S. 185

Würde das Nutzungsrecht im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich eingeräumt worden sein (Schenkung unter Auflage), so wäre die Ablösungssumme, da kein Buchwert für das dingliche Recht existiert, grundsätzlich voll steuerpflichtiger Gewinn i.S. der §§ 16, 34 EStG. Die gleichen steuerlichen Konsequenzen treten für einen testamentarisch vermachten Nießbrauch ein, wenn die Abfindung nicht mehr im Zusammenhang mit dem Erbfall steht. Einigen sich jedoch Nießbraucher und Erbe innerhalb nicht allzu langer Frist[1] nach dem Erbfall auf einen entgeltlichen Verzicht auf den Nießbrauch, ist noch ein Vorgang des Erbens gegeben, d.h. eine nicht einkommensteuerbare Vermögensumschichtung.[2]

Wurde der Nießbrauch im Rahmen einer Erbauseinandersetzung eingeräumt, sind drei Fälle zu unterscheiden.

(1) War der Miterbe vor der Bestellung des Nießbrauchs bereits Mitunternehmer, weil der Gewerbebetrieb auf Rechnung und Gefahr der Erbengemeinschaft geführt wurde, muß er die Abfindung nach §§ 16, 34 EStG versteuern, soweit sie den Buchwert des entgeltlich erworbenen Nutzungsrechts überschreitet.[3] Ist die Abfindung andererseits geringer als der Buchwert des Rechts, entsteht ein Veräußerungsverlust, der auch nach § 10d EStG abzugsfähig ist.

(2) War der Miterbe vor der Bestellung des Nießbrauchs noch nicht Mitunternehmer und verstreicht nur eine verhältnismäßig kurze Frist zwischen Erbfall und Abfindung[4], so kann dies zur Folge haben, daß der Verzicht auf den Nießbrauch noch einen Vorgang des Erbens darstellt. Es findet dann lediglich eine Vermögensumschichtung in der privaten Sphäre statt, die keine Einkommensteuerpflicht auslöst.

(3) Ist im Gegensatz zum Fall (2) die Frist zwischen Erbfall und Abfindung so lang, daß der Verzicht auf den Nießbrauch nicht mehr in den Erbvorgang einzubeziehen ist, treten die gleichen steuerlichen Fol-

---

1) Vgl. S. 210 der Arbeit
2) Vgl. BFH-Urt. v. 7.8.1964, VI 165/63 U, BStBl 1964 III, S. 576
3) Unabhängig hiervon ist die Abfindung bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gegen einen Ertragsnießbrauch am Betrieb, wenn die nachträgliche Versteuerung des Veräußerungsgewinns gewählt wurde, nach §§ 15,24 EStG steuerpflichtig, soweit sie das Buchkapital zum Zeitpunkt der Veräußerung des Mitunternehmeranteils überschreitet.
4) Vgl. BFH-Urt. v. 7.8.1964, a.a.O.

gen wie im Fall (1) ein. Damit entsteht grundsätzlich ein gem. §§ 16, 34 EStG steuerpflichtiger Gewinn in Höhe des Unterschieds zwischen Abfindungsbetrag und noch vorhandenem Buchwert des Rechts.

22. Behandlung bei dem die Abfindung zahlenden Unternehmensnachfolger

Zu den einkommensteuerlichen Folgen der Abfindung für eine betriebliche Veräußerungsrente oder eine als Veräußerungsentgelt eingeräumte obligatorische Gewinnbeteiligung wurde im zweiten Teil der Arbeit Stellung genommen.[1)]

Ist eine Rente oder die Verpflichtung zu wiederkehrenden Leistungen gegenüber einem obligatorisch am Gewinn Beteiligten Privatschuld, bildet die Abfindungszahlung eine Vermögensumschichtung in der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre.

Leistet ein Nießbrauchsverpflichteter die Abfindung für den Verzicht auf einen Ertragsnießbrauch, sind folgende Fälle zu unterscheiden:

(a) Die Abfindungszahlung ist nach kaufmännischen Gesichtspunkten bemessen und gleich dem Wert des Nießbrauchs zum Abfindungszeitpunkt.

(11) Passivierung des Nießbrauchs zum versicherungsmathematischen Barwert im Zeitpunkt der Bestellung

- Wurde die Nießbrauchslast versicherungsmathematisch aufgelöst, stellt der Betrag, um den die Abfindung den Barwert zum Abfindungszeitpunkt übersteigt, Anschaffungskosten für den erlangten Vorteil dar, die Nutzungen nicht mehr an den Nießbraucher abführen zu müssen (immaterielles Wirtschaftsgut). Der Aktivposten ist verteilt auf den Zeitraum zwischen Abfindungszeitpunkt und dem (wahrscheinlichen) Ende des Nießbrauchs, das ohne den Verzicht eingetreten wäre, in gleichen Jahresbeträgen abzuschreiben.[2)] Möglich wäre auch, die Nutzungen, die dem Nießbraucher bei einem Weiterbestehen des Nutzungsrechts zugeflossen wären, mit dem Aktivposten bis zu dessen vollständiger Ausbuchung zu verrechnen.[3)]
  Liegt die Abfindung unter der passivierten Last, so ist der Restbetrag des Passivums nach Verrechnung mit der Abfindung über ao. Ertrag auszubuchen.
- Bei buchhalterischer Auflösung oder einer Auflösung in gleichen Jahresbeträgen ist der versicherungsmathematische Barwert des Nießbrauchs zum Abfindungszeitpunkt i.d. Regel höher als die passivierte Last zu diesem Zeitpunkt. Die Abfindung kann dann wie bei versicherungsmathematischer Auflösung nur inso-

---

1) Vgl. S. 111 ff der Arbeit
2) Vgl. BFH-Beschluß v. 2.3.1970, Gr.S. 1/69, BStBl 1970 II, S. 382
3) Vgl. Glade, Verbuchung und Bilanzierung von Nießbrauchrechten beim Berechtigten und beim Verpflichteten, nicht veröffentlichte WP-Hausarbeit, S. 59

weit aktiviert werden, als sie den versicherungsmathematischen Barwert des Nießbrauchs im Abfindungszeitpunkt übersteigt.

(22) Der Nießbrauch wurde zum Zeitpunkt der Bestellung lediglich in Höhe des Buchkapitals des "weichenden" Erben passiviert.[1]

Die Abfindung ist zu aktivieren, soweit sie nicht mit einer passivierten Nießbrauchslast verrechnet werden kann. Der Aktivposten ist wie im Fall (11) aufzulösen.

(33) Der Nießbrauch wurde zum Zeitpunkt der Bestellung nicht passiviert (unentgeltliche Einräumung des Nutzungsrechts).

Die Abfindung muß in voller Höhe aktiviert werden. Die Auflösung erfolgt wie im Fall (11).

(b) Die Abfindung wird nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten dem versicherungsmathematischen Wert des Nießbrauchs im Zeitpunkt der Vereinbarung der Abfindung angeglichen.

Der Steuerpflichtige wird hier nur selten nachweisen können, daß betriebliche Gründe für die Zahlung der Abfindung überwiegen. Abgesehen von diesem Ausnahmefall ist die Zahlung deshalb als Privatentnahme zu buchen, soweit sie nicht mit einer passivierten Nießbrauchslast verrechnet werden kann.

bb) Ermäßigung oder Erlaß von Einkommensteuer im Rahmen des § 16 Abs. 5 EStG

Für die Kriterien zur Gewährung des § 16 Abs. 5 EStG "Erwerb von Betriebsvermögen, das der Erbschaftsteuer unterliegt" und "spätere Veräußerung dieses Betriebsvermögens", kommt von den bereits geschilderten Sachverhalten vor allem das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Erbengemeinschaft in Betracht.

§ 16 Abs. 5 EStG ist nicht anwendbar, wenn ein Nießbraucher, der Mitglied einer Erbengemeinschaft, aber nicht Mitunternehmer eines zum Nachlaß gehörenden Gewerbebetriebs war, und das Nießbrauchsrecht als Entgelt für die Veräußerung seines Erbanteils erhielt, später gegen eine Abfindung auf sein Nutzungsrecht verzichtet und dabei einen Veräußerungsgewinn erzielt. Zweck der Vergünstigung ist nur die Vermeidung einer doppelten Besteuerung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer, soweit das veräußerte Betriebsvermögen tatsächlich unmittelbar vom Erblasser erworben wurde. Der Nießbraucher erhielt jedoch seine

---

1) Vgl. S. 224 der Arbeit

dingliche Ertragsbeteiligung von den Miterben, nicht vom Erblasser. Würde er sie auch nur fiktiv nach der Rechtsprechung des BFH zur Erbauseinandersetzung unmittelbar vom Erblasser bekommen, könnte er nach eben dieser Rechtsprechung keinen Veräußerungsgewinn erzielen, der u.a. nach § 16 Abs. 5 EStG begünstigt ist.

Ist der Miterbe als Mitunternehmer aus der Erbengemeinschaft ausgeschieden, muß er, um § 16 Abs. 5 EStG in Anspruch nehmen zu können, einen Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 34 EStG erzielt haben. Scheidet er somit gegen wiederkehrende Nutzungen aus und entscheidet sich hierbei für die nachträgliche Versteuerung des Veräußerungsgewinns, wird ein Erlaß oder eine Ermäßigung der Einkommensteuer auf diesen Gewinn nicht gewährt.[1)]

Auch ein Vermächtnisnießbraucher, der die Abfindung für seinen Verzicht auf den Nießbrauch nicht der Einkommensteuer unterwerfen muß, weil diese Maßnahme noch einen Vorgang des Erbens darstellt[2)], kann zwangsläufig § 16 Abs. 5 EStG nicht geltend machen. Denn es liegt keine Veräußerung i.S. des § 16 EStG vor.

Die Berechnung des Erlaßbetrages birgt im Einzelfall noch eine Reihe offener Probleme.[3)] Unklar ist vor allem, wie die stillen Reserven, die der Erbschaftsteuer unterlegen haben, zu begünstigen sind. Nach Abschn. 139 Abs. 7 EStR unterliegen nur die stillen Reserven einer Begünstigung, die bereits im Zeitpunkt des Erbfalls (oder einer Schenkung) vorhanden waren und mit Erbschaftsteuer belastet wurden. Der BFH hat jedoch im Urteil v. 15.5.1968[4)] erkennen lassen, "daß allein von der praktischen Handhabung her die Nämlichkeit der Vermögensteile oder der einzelnen stillen Reserven nach dem Grundsatz der Einzelbewertung zwischen den beiden Stichtagen Erbfall und Veräußerungszeitpunkt gar nicht verfolgbar ist."[5)] Er ließ es zwar dahingestellt, ob man der Auffassung von Herrmann-Heuer den Vorzug vor der Regelung in den Richtlinien[6)] geben soll, aber diese Auffassung erscheint doch als

---

1) Vgl. Leffler, K., Erlaß der Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn, in: Stbg 1966, S. 208 - 212, hier S. 210/211
2) Vgl. BFH-Urt. v. 7.8.1964, a.a.O.
3) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 86 zu § 16 EStG
4) Vgl. BFH-Urt. I 197/65, BStBl 1968 II, S. 606
5) Vgl. Friedrich, H., Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer von Veräußerungsgewinnen i.S. §§ 16 Abs. 5, 34 EStG, in: DB 1970, S. 997 - 1000, hier S. 999
6) Vgl. Abschn. 139 Abs. 7 EStR

die richtige und praktikable. Danach muß es genügen, daß die stille Reserve nicht durch die Veräußerung eines Wirtschaftsguts aufgedeckt wird, das mit dieser Reserve bereits der Erbschaftsteuer unterlag, sondern durch ein gleichartiges Wirtschaftsgut, d.h. einem Wirtschaftsgut der gleichen Bilanzposition.[1] Ansonsten wären bei einem sich rasch umschlagenden Warenlager die stillen Reserven im Vorratsvermögen lediglich in dem seltenen Fall der unmittelbaren Veräußerung nach dem Erbfall begünstigt und auch für das bewegliche Anlagevermögen könnte angesichts des verhältnismäßig schnellen Verschleißes der Spielraum der Fünf-Jahres-Frist kaum genutzt werden.

c) Gewerbesteuer

Gewerbesteuerlich ist eine Erbengemeinschaft, die den in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb des Erblassers fortführt und deren Auseinandersetzung für längere Zeit ausgeschlossen ist, einer Personengesellschaft gleichzustellen.[2] Die Frage, wie in Fällen zu entscheiden wäre, in denen nur mit einem vorübergehenden Bestehen der Erbengemeinschaft zu rechnen ist, haben Finanzverwaltung und Rechtsprechung noch nicht beantwortet.[3]

Wird die Erbauseinandersetzung alsbald nach dem Erbfall derart durchgeführt, daß ein Erbe, dessen Unternehmereigenschaft ab dem Erbfall nicht anzuzweifeln ist, die Unternehmung unter Abfindung der weichenden Erben übernimmt, ist für Zwecke der Gewerbesteuer m.E. einmal darauf abzustellen, ob die übrigen Miterben Mitunternehmer waren, und zum anderen darauf, wem die Gewinne bis zur Erbauseinandersetzung verbleiben. Bestand zwischen den Erben Mitunternehmerschaft, ist die Behandlung der Erbengemeinschaft als Personengesellschaft unumgänglich. Waren die weichenden Erben nicht Mitunternehmer, sondern lediglich bis zu ihrem Ausscheiden aus der Gemeinschaft am laufenden gewerblichen Gewinn beteiligt, verbleibt wohl ebenfalls keine andere Möglichkeit, als die Gemeinschaft einer Personengesellschaft gleichzustellen. Nur wenn

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 86 zu § 16 EStG
2) Vgl. Segebrecht, a.a.O., S. 146, unter Zitierung von RFH-Urt. v. 27.5.1931, III A 645/30, RStBl 1931, S. 836 u. v. 20.7.1938, VI 438/38, RStBl 1938, S. 940
3) Vgl. Segebrecht, a.a.O., S. 146

die weichenden Erben, ggf. unter Rückgewähr von ihnen bereits zugeflossenen gewerblichen Einkünften, mit Wirkung vom Zeitpunkt des Erbfalls an aus der Gemeinschaft ausscheiden, wird man auch gewerbesteuerlich ab dem Erbfall eine Einzelunternehmung annehmen können.

Erwarb der das Unternehmen fortführende Erbe von einem "weichenden" Erben, der Mitunternehmer war, Betriebsvermögen gegen eine gleichwertige Abfindung in Form wiederkehrender Leistungen, so ist die Leistungsverpflichtung Betriebsschuld. Zahlungen an den nunmehrigen Nutzungsberechtigten sind, soweit sie den Gewinn nach § 5 EStG minderten, grundsätzlich gem. § 8 Ziff. 2 GewStG für die Besteuerung nach dem Gewerbeertrag wieder zuzurechnen. Dementsprechend ist der Kapitalwert der wiederkehrenden Leistungen, der bei der Berechnung des Einheitswerts des Betriebsvermögens abgesetzt wurde, für die Ermittlung des Gewerbekapitals gem. § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG dem Einheitswert hinzuzuaddieren.

d) Vermögensteuer

Bildeten die Miterben nach dem Erbfall eine Erbengemeinschaft und wurden sie zu Mitunternehmern, so ist die Gemeinschaft eine "ähnliche" Gesellschaft i.S. des § 97 Abs. 1 Ziff. 5 BewG, Abschn. 14 Abs. 2 VStR. Der Einheitswert ist wie bei einer Handelsgesellschaft auf die einzelnen Miterben aufzuteilen.[1] Wenn schließlich durch Ausscheiden der übrigen Miterben der Betrieb in Form einer Einzelunternehmung weitergeführt wird, ist lt. Abschn. 17 Abs. 3 VStR eine neue wirtschaftliche Einheit entstanden. Zum nächsten Stichtag (Haupt- oder Nachfeststellungszeitpunkt) wird deshalb der Einheitswert des Betriebsvermögens nur noch dem das Unternehmen fortführenden Erben zugerechnet. An die als Mitunternehmer aus der Gemeinschaft ausgeschiedenen Miterben zu zahlende wiederkehrende Leistungen sind zur Ermittlung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs gem. § 103 Abs. 1 BewG vom Betriebsrohvermögen abzuziehen.[2]

Wird ein weichender Erbe Nießbraucher am Unternehmensertrag, so entsteht zwar ertragsteuerlich ein mitunternehmerähnliches Verhältnis, aber eine Personenvereinigung i.S. des § 97 Abs. 1 Ziff. 1 BewG dürfte

---

1) Vgl. §§ 11 Ziff. 5 StAnpG, 216 Abs. 1 Ziff. 2 AO, 3 BewG; Segebrecht, a.a.O., S. 141

2) Vgl. für obligatorische Gewinnbeteiligung und Ertragsnießbrauch Rössler-Troll, a.a.O., Anm. 13 zu § 103 BewG

trotzdem nicht vorliegen. Erst wenn ein "echter" Nießbrauch am Unternehmen bestellt wird, ist eine solche Vereinigung anzunehmen mit der Folge, daß dem Nießbraucher ein Anteil am Betriebsvermögen zugerechnet wird.[1] Da im Falle des Ertragsnießbrauchs allein der Belastete ein Betriebsvermögen in bewertungsrechtlichem Sinne hat, sind Forderungen und Schulden aus dem Nießbrauchsverhältnis bei Bewertung des Betriebsvermögens anzusetzen. Die Vorschrift des Abschn. 16 VStR, nach der Forderungen und Schulden zwischen Personengesellschaft und Mitunternehmern bei Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens nicht anzusetzen sind, ist hier nicht anwendbar.

Wurden die Miterben nicht zu Mitunternehmern, sind Schulden, die der Betriebsinhaber für eine Erbauseinandersetzung aufnimmt, unabhängig von der Art der Bilanzierung keine Betriebsschulden, weil sie privaten Zwecken dienen.[2]

Geldwerte Verpflichtungen, die ein Alleinerbe nach den letztwilligen Anordnungen des Erblassers zu erfüllen hat, ruhen primär auf dem Nachlaß und nicht auf dem zum Nachlaß gehörenden Betrieb. Da die Grundlagen dieser Verpflichtungen nicht schuldrechtliche Vorgänge bei Verwaltung und Bewirtschaftung des Betriebsvermögens, sondern eine letztwillige Verfügung und der Antritt der Erbschaft sind, besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer Übernahmeverpflichtung und dem Betrieb. Der Abzug von Vermächtnissen (z.B. Rente, obligatorische Gewinnbeteiligung und Nießbrauch) als Betriebsschuld ist deshalb zu verneinen.[3]

Die Nutzungsberechtigten müssen die Kapitalwerte der wiederkehrenden Nutzungen unter Beachtung des § 111 Ziff. 9 BewG gem. § 110 Abs. 1 Ziff. 4 BewG als sonstiges Vermögen der Vermögensteuer unterwerfen.

e) Erbschaftsteuer

Entsteht eine Erbengemeinschaft, weil der Erblasser mehrere Erben hinterläßt, dann bewirkt § 11 Ziff. 5 StAnpG, daß auch für die Erbschaftsteuer der Nachlaß anteilig so auf die Erben zu verteilen ist, als ob

---

1) Vgl. Rosenau, Der Nießbrauch in ...., a.a.O., S. 13
2) Vgl. BFH-Urt. v. 19.1.1962, III 189/59, HFR 1962, S. 258
3) Vgl. RFH-Urt. v. 7.9.1933, III A 245/33, RStBl 1934, S. 769; Rössler-Troll, a.a.O., Anm. 4 zu § 103 BewG

am Stichtag die Auseinandersetzung erfolgen würde.[1] Die spätere tatsächliche Erbauseinandersetzung hat auf die Erbschaftsteuer keinen Einfluß.[2] Die Konsequenz hieraus ist, daß die Erbschaftsteuerfestsetzung auf den Zeitpunkt des Erbfalls unabhängig von der Nachlaßteilung in einer Erbauseinandersetzung vorgenommen wird.[3] Zur Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 24 ErbStG) wird dabei der gesamte Wert des Nachlasses nach § 23 ErbStG gemäß den Verhältnissen zum Todestag des Erblassers (§ 22 ErbStG) bewertet und den Erben anteilig (als ob sie Bruchteilsberechtigte wären) zugerechnet. Auf spätere Abfindungen weichender Erben in Form von wiederkehrenden Leistungen können die Bestimmungen des Erbschaftsteuergesetzes (z.B. §§ 30, 31 ErbStG) deshalb nicht angewendet werden.

Vermächtnisse (§ 2174 BGB), die zum Bezug lebenslänglicher wiederkehrender Nutzungen berechtigen, unterliegen der Erbschaftsteuer nach § 2 Abs. 1 Ziff. 2 ErbStG. Der Vermächtnisnehmer kann die Steuer statt vom Kapitalwert vom Jahreswert der wiederkehrenden Nutzungen (§ 30 ErbStG) entrichten. Für die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes nach § 11 ErbStG ist zu beachten, daß die Gesamtbereicherung des Vermächtnisnehmers (wiederkehrende Nutzungen plus sonstige Erwerbe) maßgebend ist.[4] Die Erbschaftsteuerschuld entsteht unabhängig von der Art der Steuerentrichtung mit dem Tod des Erblassers.[5]

Stirbt der Vermächtnisnehmer innerhalb der in § 14 Abs. 3 BewG genannten Fristen, findet eine Berichtigung seiner Erbschaftsteuerfestsetzung nicht statt, wenn er die Besteuerung nach § 30 ErbStG gewählt hat.[6] Der belastete Erbe muß jedoch eine steuererhöhende Berichtigung seiner Festsetzung hinnehmen.[7]

---

1) Vgl. RFH-Urt. v. 26.11.1936, III e A 66/36, RStBl 1937, S. 6; Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 2e zu § 2 ErbStG
2) Vgl. Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 2a zu § 24 ErbStG
3) Ders., Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 2e zu § 2 ErbStG
4) Vgl. RFH-Urt. v. 13.10.1933, a.a.O.; Kapp, Das Erbschaftsteuergesetz, a.a.O., Anm. 4 zu § 30 ErbStG: § 30 S. 2 ErbStG ist demgemäß wie folgt zu lesen: "Die Steuer wird in diesem Fall nach dem Hundertsatz erhoben, der sich nach § 11 für den gesamten s t e u e r p f l i c h t i g e n Kapitalbetrag ergibt."
5) Vgl. BFH-Urt. v. 6.6.1951, III 140/50 S, BStBl 1951, S. 142
6) Vgl. RFH-Urt. v. 9.12.1930, I e A 375/30, RStBl 1931, S. 141
7) Ebd.

Besteht das Vermächtnis aus einer Leibrente, so ist - wie bereits ausgeführt - deren Kapitalwert nicht nach § 16 Abs. 1 BewG an den Einheitswert des Betriebsvermögens gebunden (wenn man unterstellt, daß der Nachlaß ausschließlich aus Betriebsvermögen besteht). Dadurch kann es geschehen, daß der Erbe auch nach Abzug des Vermächtnisses höher bereichert ist als der Vermächtnisnehmer und trotzdem erbschaftsteuerfrei bleibt, während der Vermächtnisnehmer (Rentenberechtigte) eine hohe Steuer auf den Erwerb des Stammrechts zu entrichten hat. Ursache hierfür ist vor allem der Ansatz von Betriebsgrundstücken (wirtschaftliche Untereinheiten des gewerblichen Betriebsvermögens gem. § 214 Ziff. 2 AO) zum niedrigen Einheitswert (§ 23 ErbStG). Denn damit führt die Differenz aus Erwerb (§ 24 Abs. 1 ErbStG) und Vermächtnis (§ 24 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 1967 Abs. 2 BGB) oftmals zu Werten unterhalb der Besteuerungsgrenze. Zwar sind nach der Rechtsprechung des BFH Zweifel berechtigt, ob eine solche Besteuerung mit der Gleichheit vor dem Gesetz vereinbar ist,[1] aber andererseits hebt das Gericht hervor, daß es ebenso ernstlich zweifelhaft ist, ob diese Ungleichheit dazu berechtigen würde, Grundstücke schlechthin mit den gemeinen Werten zu bewerten und dadurch eine Bevorteilung des Erben aufzuheben.[2] Eine Lösung des Dilemmas kann nur durch den Gesetzgeber für das ab 1.1.1974 geltende Erbschaftsteuerrecht gebracht werden.

Zur Möglichkeit der Aussetzung der Versteuerung nach § 31 ErbStG sei auf die Ausführungen zur vorweggenommenen Erbfolge verwiesen.[3]

II. Gegenüberstellung und Beurteilung der steuerlichen Aktionsmöglichkeiten

a) Die Modellfälle

Zur Untersuchung der steuerlichen Aktionsmöglichkeiten, die sich bei Erbfällen anbieten, wird in analoger Weise das Modell verwendet, das der Beurteilung bei vorweggenommener Erbfolge diente. Gemäß der Darstellung der steuerlichen Behandlung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen bei

---

1) Vgl. BFH-Beschluß v. 9.12.1969 - II B 40-41/69, BStBl 1970 II, S. 121
2) Vgl. BFH-Beschluß v. 27.10.1970 - II S 2-4/70, BStBl 1971 II, S. 269
3) Vgl. S. 184 der Arbeit

Erbfällen sind zwei Tatbestände zu unterscheiden.

Fall I: Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen bei Erbauseinandersetzungen

Es sind zwei gesetzliche Erben vorhanden, der Sohn und die Ehegattin des verstorbenen Unternehmers. Unter den Voraussetzungen, daß gesetzliche Erbfolge gegeben ist und die Witwe bis zum Erbfall mit ihrem Ehegatten im vertraglichen Güterstand der Gütertrennung (§ 1414 BGB) lebte, erben vom Nachlaß, welcher nur aus dem Gewerbebetrieb des Erblassers bestehen soll, der Sohn drei Viertel und die Mutter ein Viertel (§ 1931 BGB).[1]

Die finanzielle Zielgröße bildet für beide Erben die Maximierung des Vermögens des Sohnes und einzigen Erben der Unternehmerwitwe zum Zeitpunkt des Todes der Mutter. Zur Erreichung des komplementären Unterziels: optimale Ausschöpfung der steuerlichen Möglichkeiten zur Minderung der Steuerbelastung, stehen folgende Alternativen zur Verfügung.[2]

(1) Leibrente

(a) Private Versorgungsrente

(b) Außerbetriebliche Veräußerungsrente, die nach dem Wert des an den Sohn veräußerten Erbanteils bemessen wird.

(c) Betriebliche Veräußerungsrente, die nach dem Wert des an den Sohn veräußerten Erbanteils bemessen wird.

(2) Obligatorische Gewinnbeteiligung

(a) Aus Versorgungsgründen eingeräumte außerbetriebliche Gewinnbeteiligung

(b) Außerbetriebliche Gewinnbeteiligung, die nach dem Wert des an den Sohn veräußerten Erbanteils bemessen wird.

(c) Betriebliche Gewinnbeteiligung, die nach dem Wert des an den Sohn veräußerten Erbanteils bemessen wird.

(3) Ertragsnießbrauch

(a) Zur Versorgung der Mutter bestellter Nießbrauch, der keine nach kaufmännischen Gesichtspunkten bemessene Gegenleistung für den erworbenen Erbanteil der Mutter darstellt.

(b) Der Ertragsnießbrauch wird nach dem Wert des an den Sohn veräußerten Erbanteils bemessen. Die Mutter war bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Erbengemeinschaft noch nicht Mitunternehmerin.

(c) Der Ertragsnießbrauch wird nach dem Wert des an den Sohn veräußerten Erbanteils bemessen. Die Mutter war zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Erbengemeinschaft Mitunternehmerin.

Die zur Versorgung der Witwe gezahlten wiederkehrenden Leistungen (Alternativen (1 a), (2 a) und (3 a)) sollen, obwohl nicht nach dem Wert des an den Sohn übertragenen Erbanteils bemessen, in ihrer Höhe gleich den nach kaufmännischen Gesichtspunkten bewerteten Leistungen sein, die das

---

1) Der Voraus nach § 1932 BGB soll außer Betracht bleiben.
2) Vgl. die Übersichten auf S. 225 - 227 der Arbeit

Entgelt für den erworbenen Erbanteil bilden. Diese Annahme ist zur Vergleichbarkeit der Alternativen erforderlich.[1]

Die Alternativen werden nur ertragsteuerlich beurteilt. Da andere Steuern für den Vergleich der Handlungsmöglichkeiten von geringer Bedeutung sind, können sie außer Betracht bleiben.

Fall II: Das Vermächtnis wiederkehrender Nutzungen

Die Zielvorschrift sei dieselbe wie im Fall I. Dem Unternehmer stehen zur Sicherung der Versorgung der Gattin bei Einsetzung des einzigen Abkömmlings zum Alleinerben folgende Alternativen zur Verfügung.

(1) Vermächtnis einer Rente

(2) Vermächtnis einer obligatorischen Gewinnbeteiligung

(3) Vermächtnis eines Ertragsnießbrauchs[2]

Die Ehegatten leben im vertraglichen Güterstand der Gütertrennung. Der Wert des Vermächtnisses soll gleich dem Wert des Pflichtteils der von der gesetzlichen Erbfolge ausgeschlossenen Ehefrau sein, d.h. ein Achtel der Erbschaft (§§ 1931 Abs. 1, 2303 BGB).

b) Die Auswahl der Alternativen im Fall I

1. Verlagerung steuerpflichtiger Einkünfte auf den "weichenden" Erben

Durch die Verlagerung steuerpflichtiger Einkünfte auf die Unternehmerwitwe wird eine Steuerersparnis erreicht, wenn sich die Minderung der Einkünfte des Sohnes auf die Gesamtsteuerbelastung der beiden Erben stärker auswirkt als die Erhöhung der Einkünfte der Mutter. Sind die entsprechenden wirtschaftlichen Verhältnisse (Höhe der Einkünfte) gegeben, eignen sich zur Erzielung der Steuerersparnis vor allem die Alternativen

(2 a) und (3 a), sowie

(1 c), (2 c) und (3 c).[3]

---

1) Unter dieser Annahme kann außerdem keine Schenkungsteuer für eine positive Differenz: Wert des übertragenen Erbanteils nach dem ErbStG ./. Wert der wiederkehrenden Leistungen, anfallen.

2) Vgl. zur bürgerlich-rechtlichen Problematik dieses Nießbrauchs S. 21 ff der Arbeit und zur steuerrechtlichen Problematik S. 158 ff der Arbeit

3) Die Begründung, warum die übrigen Alternativen nicht zur Verlagerung von Einkünften auf den "weichenden" Erben geeignet sind, ergibt sich unmittelbar aus dem nächstfolgenden Abschnitt: Verlagerung von Einkünften auf den das Unternehmen fortführenden Erben.

(1) Minderung der Steuerbelastung durch die Alternativen (2 a) und (3 a)

Diese Aktionsmöglichkeiten bewirken, daß die Versorgungsbezüge der Mutter einerseits voll als steuerpflichtige Einkünfte erfaßt werden und andererseits beim Sohn dessen Einkünfte mindern. Wenn die Gewinne aus dem Gewerbebetrieb nur in geringem Ausmaß schwanken, wird dadurch eine relativ gleichmäßige jährliche Steuerersparnis in Abhängigkeit von dem auf die zu versteuernden Einkommensbeträge anzuwendenden Steuersatz erreicht. Sie ist umso größer, je länger die Laufzeit der wiederkehrenden Nutzungen, d.h. die Lebensdauer der Mutter ist.

(2) Minderung der Steuerbelastung durch die Alternativen (1 c), (2 c) und (3 c)

Scheidet die Witwe als Mitunternehmerin aus der Erbengemeinschaft gegen ein gleichwertiges Entgelt für ihren Anteil aus, entsteht bei ihr in Höhe der Differenz: Barwert der wiederkehrenden Nutzungen minus anteiliges Buchkapital, ein Veräußerungsgewinn. In Höhe der gleichen Differenz muß der Sohn erworbene stille Reserven bei den Wirtschaftsgütern aktivieren, die solche Reserven beinhalten.

Die Ursache für die Entstehung dieses Differenzbetrages und der entsprechenden steuerlichen Folgen ist allein die Rechtsauffassung, daß das Ausscheiden der Mutter aus der Erbengemeinschaft als betrieblicher Vorgang und nicht mehr als ein Vorgang des Erbens anzusehen ist. Die Anwendung dieser Auffassung ergibt eine Minderung der steuerlichen Gesamtbelastung, wenn sich eine positive Differenz errechnet aus:

Steuerersparnis beim Unternehmensnachfolger

in Höhe der aufgrund einer Minderung des aktivierten Differenzbetrages (= Aufwandssteigerung) herabgesetzten Ertragsteuern
und
in Höhe der verringerten Einkommensteuer aus dem Anteil der wiederkehrenden Leistungen, der das Einkommen mindert

./. Steuerbelastung des "weichenden" Erben

durch die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn
und
durch die Einkommensteuer auf die laufenden wiederkehrenden Nutzungen.

Die Steuerersparnis aus dem beim Unternehmensnachfolger (hier dem Sohn) aktivierten Differenzbetrag (= erworbene stille Reserven) hängt vor allem von der Art der Wirtschaftsgüter ab, deren Buchwerte aufzustocken waren. Geht man davon aus, daß der Gewerbebetrieb vom Unternehmensnachfolger und dessen Erben für eine unendlich lange Zeit fortgeführt wird, entsteht nur dann eine Gewinnminderung durch Verringerung der aufgestockten Buchwerte, wenn bzw. soweit die stillen Reserven nicht auf den Grund und Boden und (nach geltendem Recht) auf den Geschäftswert entfallen.[1] Die Steuerersparnis ist umso grösser, je mehr stille Reserven in kurzfristig abschreibbaren Wirtschaftsgütern und gut verkäuflichen Waren enthalten sind, und je höher der Einkommensteuersatz des Unternehmensnachfolgers im Jahr des entgeltlichen Erwerbs des Erbanteils und den nächstfolgenden Jahren ist. Denn dadurch erhöht sich die in diesen Jahren erzielbare Steuerminderung: Steuersatz x Aufwand aus zusätzlichen Abschreibungen und aus der Minderung des Rohgewinns.[2] Sie führt zu einer Gewinnung finanzieller Mittel, die ertragsbringend investiert werden können. Dabei ist stets zu beachten, daß eine Verteilung erworbener stiller Reserven auf schnell abschreibbare Wirtschaftsgüter und Waren gegenüber der Finanzverwaltung gerechtfertigt werden kann.

Die erwartete Steuerersparnis in Höhe des Anteils der wiederkehrenden Leistungen der Betriebsausgaben darstellt, wird einmal bestimmt durch die Methode der Auflösung des passivierten Barwerts der Leistungen (versicherungsmathematische oder buchhalterische Methode) und zum anderen durch den Einkommensteuersatz auf den Aufwand, der bei Anwendung einer dieser Methoden entsteht. Für die versicherungsmathematische Methode muß zusätzlich die Besteuerung des ao. Ertrags berücksichtigt werden, der durch die Ausbuchung des Restpassivpostens im Zeitpunkt des Todes der Mutter realisiert wird.[3]

---

1) Abgesehen von der Ausnahme der Teilwertabschreibung auf den Grund und Boden und den Geschäftswert.
2) Die zusätzliche Aktivierung wirkt wie ein Wareneinkauf.
3) Zu beachten ist hierbei, daß eine kurze Laufzeit der wiederkehrenden Leistungen (= frühzeitiger Tod der Mutter), aufgrund des hohen ao. Ertrags durch die Ausbuchung des Restpassivpostens, statt zu Steuereinsparungen zu Mehrsteuern führt: Lt. Anlage VII der Arbeit sind die Werte der Alternativen bis zum 6. Jahr negativ.

Die steuerliche Belastung des Veräußerungsgewinns wird von folgenden Faktoren beeinflußt:

(a) In der vorliegenden Arbeit wurde befürwortet, das Wahlrecht zwischen Sofortversteuerung und nachträglicher Versteuerung auch für die obligatorische Gewinnbeteiligung zu gewähren.[1] Unterstellt man die Richtigkeit dieser Ansicht, dann müßte sie analog auch für den Ertragsnießbrauch gelten. Da jedoch weder von der Finanzverwaltung noch von der Rechtsprechung Stellungnahmen zur Anwendung des Wahlrechts auf die genannten Nutzungsrechte vorliegen, ist die Zulässigkeit der Sofortversteuerung bei ihnen ungewiß.

(b) Die Berechnungen zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ergaben, daß die Sofortversteuerung, bedingt durch die hohe Steuerbelastung im Jahr der Veräußerung, erst bei einer längeren Laufzeit der wiederkehrenden Nutzungen günstiger ist als die nachträgliche Versteuerung. Die Richtigkeit der Entscheidung für die Sofortversteuerung hängt damit von der ungewissen Lebensdauer der nutzungsberechtigten Mutter ab.

(c) Die Sofortversteuerung besitzt gegenüber der nachträglichen Versteuerung ceteris paribus den Vorteil, daß der Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 5 EStG begünstigt ist. Diese Vorschrift ist aber nur anwendbar, wenn die stillen Reserven der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Sie entfällt damit, wenn die stillen Reserven auf den Grundbesitz oder auf den originären Geschäftswert entfallen.[2] Denn der Grundbesitz wird erbschaftsteuerlich lediglich mit dem Einheitswert (§ 23 Abs. 2 ErbStG) und der originäre Geschäftswert überhaupt nicht erfaßt.[3] Damit wird durch die Zusammensetzung der stillen Reserven zum Todeszeitpunkt des Erblassers bestimmt, ob sich die Begünstigung des § 16 Abs. 5 EStG überhaupt auswirkt.

Weiterhin wird die Begünstigung durch die Differenz aus Einkommensteuersatz und Erbschaftsteuersatz beeinflußt.[4] Solange der Erbschaftsteuersatz unter dem Einkommensteuersatz auf den Veräußerungs-

---

1) Vgl. S. 66 der Arbeit
2) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Anm. 86 zu § 16 EStG
3) Vgl. § 23 Abs. 6 ErbStG i.V.m. § 109 Abs. 1 BewG, Abschn. 53 Abs. 2 VStR
4) Vgl. Söffing, G., Zur Steuerbegünstigung von Gewinnen aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Anteilen am Betriebsvermögen, in: DB 1969, S. 2051 - 2054, hier S. 2052/2053

gewinn liegt, steigt der Betrag der Steuerermäßigung bzw. Steuererstattung mit steigendem Erbschaftsteuersatz. Im Modellfall war die Witwe, deren Erbanteil meist nur mit einer geringen Erbschaftsteuer belastet ist,[1] der "weichende" Erbe. Würde der "weichende"Erbe in der Erbschaftsteuerklasse II oder einer höheren Steuerklasse einzustufen sein, kann die Beantragung der Vergünstigung zu erheblichen Steuereinsparungen führen.

Der Ertragsnießbrauch weist gegenüber der Rente und der obligatorischen Gewinnbeteiligung Besonderheiten auf, die während der Laufzeit des Nießbrauchs Mehrsteuern nach sich ziehen und andererseits am Nießbrauchsende eine zusätzliche Steuerersparnis bewirken können.

Wird eine passivierte Nießbrauchsverpflichtung versicherungsmathematisch aufgelöst, so kann sich, wie bereits zur Rente ausgeführt,[2] wegen der geringen Senkung des Passivpostens entsprechend der Verringerung der statistischen Lebenserwartung, ein hoher ao. Ertrag[3] zum Todeszeitpunkt des Nutzungsberechtigten ergeben. Unabhängig von der Methode der Versteuerung des Veräußerungsgewinns stehen aber den Mehrsteuern (Einkommen- und Gewerbeertragsteuer) auf diesen Buchgewinn bei Vereinbarung eines Ertragsnießbrauchs (Alternative (3 c)) eine Ertragsteuerminderung infolge der Ausbuchung des noch vorhandenen Restbuchwerts für das in einer Ergänzungsbilanz des Nießbrauchers aktivierte Nutzungsrecht (das sich ebenfalls versicherungsmathematisch verringert) gegenüber. Am Ende der Laufzeit einer Rente oder einer obligatorischen Gewinnbeteiligung ist dieser Ausgleich nicht möglich. Zur Veranschaulichung diene folgendes Beispiel:

Beispiel:

Statt einer Rente oder einer obligatorischen Gewinnbeteiligung wird ein Ertragsnießbrauch vereinbart. Befürwortet man ein mituntornehmerähnliches Verhältnis zwischen Nießbraucher und Nießbrauchsverpflichte-

---

1) Sie erhält Steuerklasse I gemäß dem Erbschaftsteuertarif in § 11 ErbStG (lt. § 10 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG). Ferner stehen ihr die Freibeträge nach §§ 16 Abs. 1 Ziff. 1, 17 Abs. 1 Ziff. 1 ErbStG zu. Würde die Witwe in Abweichung vom Modellfall im gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft mit dem Erblasser gelebt haben, wäre außerdem noch die Vorschrift des § 6 ErbStG anzuwenden.

2) Vgl. S. 146 der Arbeit

3) Buchungssatz bei Ausbuchung des Passivpostens: Nießbrauchsverpflichtung an ao. Ertrag

tem, so ist der Barwert des Ertragsnießbrauchs zum Zeitpunkt der Nießbrauchsbestellung in einer Ergänzungsbilanz der nutzungsberechtigten Mutter zu aktivieren und in der Bilanz des nutzungsverpflichteten Unternehmensnachfolgers zu passivieren. Die versicherungsmathematische Bewertung für beide Posten bedeutet entsprechend der Barwertverminderung einen jährlichen ao. Ertrag für den Unternehmensnachfolger und in gleicher Höhe einen ao. Aufwand des Nießbrauchers. Am Nießbrauchsende gleichen sich bei Ausbuchung der beiden Restposten Gewinnerhöhung und Gewinnminderung ebenfalls aus. Da jedoch Gewinnerhöhung und Gewinnminderung zwei verschiedene Steuerpflichtige betreffen, sind für die Gesamtsteuerbelastung die einkommensteuerlichen Verhältnisse beider Personen maßgebend. Kann der verstorbene Nießbraucher (die Mutter) die Gewinnminderung nicht mit anderen bis zu seinem Tode erzielten Einkünften ausgleichen, entsteht ein nach § 10d EStG vortragsfähiger Verlust, den nunmehr der Erbe (der Sohn) mit seinen Einkünften ausgleichen kann.[1)]

Bei einer Rente oder einer obligatorischen Gewinnbeteiligung kann das Nutzungsrecht nicht aktiviert werden, so daß für diese beiden Handlungsmöglichkeiten ein derartiger Ausgleich von ao. Ertrag und ao. Aufwand entfällt.

Dem dargelegten Vorteil des Ertragsnießbrauchs steht aber ein Nachteil gegenüber, den die Rente und die obligatorische Gewinnbeteiligung nicht besitzen. Die Mutter muß, unabhängig von der Versteuerung eines Veräußerungsgewinns, ab dem Zeitpunkt der Nießbrauchsbestellung jährliche gewerbliche Einkünfte in Höhe des Unterschieds: laufende Nutzungen minus jährliche Abschreibung auf das aktivierte Nutzungsrecht, versteuern. Im Einzelfall sind somit für einen Vergleich der Handlungsmöglichkeit (3 c) mit den Handlungsmöglichkeiten (1 c) und (2 c) Vor- und Nachteile des Ertragsnießbrauchs in Abhängigkeit von der Ertragsteuerbelastung abzuwägen. Die Prognose der Ertragsteuerentwicklung ist dabei zwangsläufig mit großen Ungenauigkeiten behaftet, da die nachstehenden vier wichtigsten Einflußfaktoren nicht eindeutig bestimmbar sind:

- Bewertung des Erbanteils der Mutter,
- Zinsfuß zur Berechnung des Jahreswerts der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen,
- Entwicklung der Einkünfte (insbesondere des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb),
- Laufzeit der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen.

---

1) Vgl. BFH-Urt. v. 22.6.1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 III, S. 386

(3) Ergebnis

Die Alternativen (2 a) und (3 a) gleichen sich den Alternativen (1 c), (2 c) und (3 c) in der Höhe und der Laufzeit der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen.[1] Sie unterscheiden sich von den drei letztgenannten Handlungsmöglichkeiten dadurch, daß für ihren Wert die jährliche Steuerersparnis über die gesamte Laufzeit der wiederkehrenden Bezüge hinweg ausschlaggebend ist, während die Entwicklung der Steuerersparnisse bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gegen wiederkehrende Bezüge wegen der

- Einkommensteuerbelastung der Mutter im Jahr der Erbauseinandersetzung bei Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns,
- Einkommensteuerbelastung der Mutter in den Jahren, in denen die Nutzungen bei nachträglicher Versteuerung des Veräußerungsgewinns, nachdem sie das Buchkapital übersteigen, voll steuerpflichtig sind,
- Ertragsteuerbelastung des Sohnes infolge eines ao. Ertrags bei Ausbuchung einer versicherungsmathematisch aufgelösten Zahlungsverpflichtung am Ende der Laufzeit der wiederkehrenden Leistungen,
- hohen Steuerersparnisse des Sohnes, wenn bei buchhalterischer Auflösung die wiederkehrenden Leistungen nach der vollständigen Ausbuchung der passivierten Zahlungsverpflichtung als Betriebsausgabe abzugsfähig sind,

hohen Schwankungen unterworfen sind. Diese Schwankungen erschweren die Berechnung des Werts der Alternativen. Weiterhin sind für die komplizierte steuerliche Gestaltung bei diesen Handlungsmöglichkeiten, wie aus der Darstellung ihrer steuerlichen Behandlung hervorgeht, wichtige Rechtsfragen ungeklärt. Schließlich ist das Problem der Bewertung der Wirtschaftsgüter des Betriebs und demgemäß die Verteilung der erworbenen stillen Reserven auf diese Wirtschaftsgüter nicht eindeutig zu lösen. Aus diesen Gründen ist die Gefahr einer Abweichung der Finanzverwaltung von der gewählten Gestaltung beträchtlich. Diese Unsicherheit wird im Regelfall dazu führen, daß den Alternativen (2 a) und (3 a) der Vorzug zu geben ist.

---

1) Für gewinnabhängige Bezüge ist wegen der Schwankungen der künftigen Gewinne nur die Festlegung eines durchschnittlichen Jahresbetrages gemäß der zukünftigen Entwicklung, die die größte Wahrscheinlichkeit besitzt, sinnvoll. Dieser Jahresbetrag muß zur Vergleichbarkeit der Alternativen gleich dem grundsätzlich unveränderbaren Jahresbetrag der Rente (Alternative (1 c)) sein.

2. Verlagerung steuerpflichtiger Einkünfte auf den das Unternehmen fortführenden Erben

Die Alternativen (1 a), (1 b) und (2 b) verursachen eine Erhöhung des Einkommens des Sohnes im Vergleich zu den im vorigen Abschnitt erörterten Alternativen. Sie ermöglichen eine Steuerersparnis, wenn sich die Erhöhung des Einkommens des Sohnes günstiger auf die Gesamtsteuerbelastung der beiden Erben auswirkt als die alternative Erhöhung der steuerpflichtigen Einkünfte der Mutter. Die Wahl einer der drei genannten Handlungsmöglichkeiten ist insbesondere in den Fällen in Betracht zu ziehen, in denen die Mutter bereits vor der Berücksichtigung von Einkünften aus dem Nachlaß ein hohes Einkommen hat und demgemäß ein weiterer Anstieg ihrer Einkommensteuer durch die vereinbarten wiederkehrenden Nutzungen vermieden werden soll.

(1) Steuerersparnis durch die Alternativen (1 a) und (1 b)

Der Jahresbetrag von Leibrenten wird bei der Mutter lediglich mit dem Ertragsanteil im Rahmen der sonstigen Einkünfte und beim Sohn als Sonderausgaben angesetzt. Bleibt der Jahresbetrag der Leibrente konstant, wird der Ertragsanteil von einem einzigen Faktor, nämlich dem Alter der Mutter beeinflußt. Ihre Steuerbelastung durch die Rente ist umso geringer, je älter sie zu Beginn der Rentenlaufzeit, d.h. zum Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung war. Die jährliche Einwirkung der Rente auf die Gesamtsteuerbelastung errechnet sich dann aus:

Steuererhöhung gemäß der Erhöhung der Einkünfte der Mutter[1]

./. Steuerminderung gemäß der Erhöhung der Sonderausgaben des Sohnes.

(2) Steuerersparnis durch die Alternative (2 b)

Eine obligatorische Gewinnbeteiligung, die das Entgelt für die Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens bildet, ist nicht einkommensteuerpflichtig, solange die Gewinnausschüttungen nicht den Wert der veräußerten Gegenstände erreichen.[2] Da der Anteil der Mutter am nachgelassenen Gewerbebetrieb für die Besteuerung des Veräußerungsvor-

---

1) Ggf. ist hierbei vom Ertragsanteil noch der Werbungskostenpauschbetrag lt. § 9a Ziff. 3 EStG abzuziehen.
2) Vgl. S. 69 der Arbeit

gangs so behandelt wird, als ob er zum Privatvermögen gehören würde (unter der Voraussetzung, daß die Mutter bis zur Erbauseinandersetzung nur Miterbe und nicht zugleich Mitunternehmer war), werden die Gewinnausschüttungen erst dann als sonstige Einkünfte erfaßt, wenn sie den gemeinen Wert des auf den Sohn übertragenen Erbanteils übersteigen; andererseits kann der Sohn die Ausschüttungen vorher nicht als Sonderausgaben abziehen.

(3) Ergebnis

Die Rente erbringt vom Beginn ihrer Laufzeit an eine jährliche Steuerersparnis. Bei der Gewinnbeteiligung hingegen kann die vorteilhafte steuerneutrale Behandlung der Gewinnausschüttungen bis zu dem Zeitpunkt, zu dem sie den gemeinen Wert des Erbanteils übersteigen, durch danach

- hohe Gewinnausschüttungen als Folge einer außerordentlich guten Ertragsentwicklung, und
- durch Gewinnausschüttungen, die wegen einer unerwartet langen Lebensdauer der Mutter über eine Reihe von Jahren hinweg besteuert werden
- bzw. durch das Zusammenwirken beider Ursachen

kompensiert werden. Die Alternative Leibrente gewährt mit einer grösseren Sicherheit als die Gewinnbeteiligung die erwartete Steuerersparnis. Ob ihr deshalb der Vorzug zu geben ist, hängt von der Risikoneigung der sich auseinandersetzenden Erben ab.

3. Die Eignung der Alternative (3 b) zur Verlagerung von Einkünften

(1) Verlagerung der Einkünfte auf den "weichenden" Erben

Nach den für diese Alternative geltenden steuerrechtlichen Normen ist die Veräußerung des Erbanteils ein außerbetrieblicher Vorgang. Die Alternative ermöglicht deshalb nicht, durch die Realisierung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns bei der Mutter und der Verringerung aufgestockter Buchwerte beim Sohn Ertragsteuern zu sparen. Trotzdem kann sie im Einzelfall dem Zwecke dienen, Einkünfte auf den "weichenden" Erben zu verlagern.

In der vorliegenden Arbeit wird die Meinung vertreten, daß der Nießbraucher sein Nutzungsrecht in Höhe des Buchkapitals zum Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung aktivieren und der Nießbrauchsverpflichtete den gleichen Betrag passivieren muß.[1] Die jährlichen Einkünfte des Nießbrauchers und dementsprechend die Gewinnminderung des Unternehmensnachfolgers sind umso höher, je größer die Differenz: Jährliche Nutzungen minus Minderung des bilanzierten (hier bei der Mutter aktivierten und beim Sohn passivierten) Nutzungsrechts ist. Der Verlagerungseffekt wird durch hohe jährliche Nutzungen einerseits und geringer Minderung des aktivierten bzw. passivierten Nutzungsrechts andererseits erzielt. Hierbei können allein durch ein niedriges Buchkapital des "weichenden" Erben zum Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung die jährlichen Minderungen des Nutzungsrechts gering sein, wie an folgendem Beispiel zu zeigen ist:

Beispiel:

Durchschnittlicher Jahresgewinn = DM 400.000.-, davon erhalten der Sohn 75 % = DM 300.000.- und die Mutter 25 % = DM 100.000.-. Das Buchkapital der Mutter zum Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung betrug DM 150.000.-. Geschätzte Laufzeit des Nießbrauchs: 15 Jahre. Der in Höhe des Buchkapitals aktivierte bzw. passivierte Betrag von DM 150.000.- soll in gleichen Jahresbeträgen von je DM 10.000.- aufgelöst werden. Die jährlichen Einkünfte der Mutter betragen (100.000.- ./. 10.000.- =) DM 90.000.- und diejenigen des Sohnes (300.000.- + 10.000.- =) DM 310.000.-.

Würden die Erben die Alternative (3 a) realisieren, hätten die Mutter DM 100.000.- und der Sohn DM 300.000.- zu versteuern, wodurch der Verlagerungseffekt noch um DM 10.000.- günstiger wäre. Es kann im Einzelfall jedoch wegen anderweitiger positiver Einkünfte der Mutter und negativer Einkünfte des Sohnes durchaus möglich sein, daß die begrenzte Verlagerung aufgrund der Alternative (3 b) die günstigste Wirkung auf die steuerliche Gesamtbelastung besitzt.

(2) Verlagerung der Einkünfte auf den Unternehmensnachfolger

Für die Verlagerung von Einkünften auf den das Unternehmen fortführenden Erben eignet sich die Aktionsmöglichkeit (3 b), wenn der bilanzierte Nießbrauch im Vergleich zu den jährlichen Früchten einen hohen Wert besitzt. Dann ist die jährliche Differenz: Jährliche Nutzungen minus Minderung des aktivierten Nutzungsrechts gering und

---

1) Vgl. S. 224 der Arbeit

demzufolge ist auch der Anteil des Nießbrauchers am gewerblichen Gewinn klein. Andererseits steigt der Gewinnanteil des Nutzungsverpflichteten in entsprechendem Ausmaß. Diese Aussage sei zahlenmäßig kurz erläutert.

Beispiel:

Gewinne vor Berücksichtigung des bei der Mutter aktivierten und beim Sohn passivierten Nießbrauchs belaufen sich wie im vorigen Beispiel auf DM 100.000.- und DM 300.000.-. Buchkapital der Mutter zum Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung = DM 800.000.-; Auflösung des in Höhe des Buchkapitals bilanzierten Nießbrauchs in gleichen Jahresbeträgen gemäß der geschätzten Laufzeit von 10 Jahren (= 10 % von DM 800.000.-).

Der jährliche Gewinnanteil der Mutter beträgt (100.000.- ./. 80.000.- =) DM 20.000.-; derjenige des Sohnes (300.000.- + 80.000.- =) DM 380.000.-.

Zu beachten ist auch bei der eben dargestellten Alternative (3 b), daß die steuerrechtliche Behandlung nicht geklärt ist. Sie sollte daher nur im Einverständnis mit der Finanzverwaltung realisiert werden.

c) Die Auswahl der Alternativen im Fall II

(1) Einkommensteuer

Einkommensteuerlich unterscheiden sich vor allem die Alternativen (2) und (3) von der Alternative (1). Der Empfänger versteuert bei Nießbrauch und obligatorischer Gewinnbeteiligung seine Nutzungen voll und bei der Rente mit dem Ertragsanteil. Im gleichen Ausmaß mindert sich das Einkommen des Nutzungsverpflichteten. Bilden die wiederkehrenden Nutzungen die Haupteinkünfte der Witwe, ist das Rentenvermächtnis regelmäßig die schlechteste Alternative, weil der Sohn, dessen Einkünfte einem höheren Steuersatz unterliegen als die Einkünfte der Mutter, sein Einkommen nur um den Ertragsanteil mindern kann.

Die Aktionsmöglichkeit (2) besitzt gegenüber der Aktionsmöglichkeit (3) den Vorteil, daß ihre steuerrechtliche Behandlung nicht umstritten ist. Ein weiterer Vorteil resultiert im Einzelfall daraus, daß der Sohn Gehaltszahlungen an seine im Betrieb mitarbeitende Mutter oder Pachtzahlungen an sie für zur betrieblichen Nutzung überlasse-

nen Grundbesitz als Betriebsausgaben abziehen kann,[1] und dadurch eine geringere Gewerbeertragsteuer zu zahlen hat.

(2) Erbschaftsteuer und Vermögensteuer

Der nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes festgestellte Wert des Vermächtnisses unterliegt beim Vermächtnisnehmer (der Mutter) der Erbschaftsteuer und Vermögensteuer; der Unternehmensnachfolger kann diesen Wert von seinem erbschaftsteuerlichen Erwerb bzw. seinem vermögensteuerlichen Rohvermögen absetzen. Ausschlaggebend für die Wahl einer der drei Handlungsmöglichkeiten ist aus dem Blickwinkel der beiden vermögensabhängigen Steuern der Wert des Betriebsvermögens. Da der Jahreswert der Rente nicht nach § 16 Abs. 1 BewG beschränkt ist, kann sie der Erbe voll als Schuld abziehen. Je höher der Wert des Betriebsvermögens ist, umso steuersparender ist dieser Abzug für ihn. Zwar muß andererseits die Witwe die Rente voll, d.h. ohne die Beschränkung des § 16 Abs. 1 BewG der Erbschaftsteuer und Vermögensteuer unterwerfen, da ihr aber hohe erbschaftsteuerliche Vergünstigungen[2] zustehen, ist die Vollversteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer von geringem Gewicht.

(3) Ergebnis

Werden die Erben wie im Modellfall nur nach der Erbschaftsteuerklasse I besteuert, treten die erbschaftsteuerlichen Wirkungen hinter den einkommensteuerlichen Wirkungen zurück. Auch die Vermögensteuer ist wegen der Freibeträge, des geringen Steuersatzes und ihrer Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe gegenüber der Einkommensteuer von geringer Bedeutung. Daher sind wegen der höheren Einkommensteuerersparnis Nießbrauch und obligatorische Gewinnbeteiligung gegenüber der Rente bevorzugt. Solange die Besteuerung des Ertragsnießbrauchs noch nicht geklärt ist, ist die obligatorische Gewinnbeteiligung höher zu bewerten, wenn die Art der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen

---

1) Beim Nießbrauch entfällt diese Möglichkeit des Abzugs von Betriebsausgaben, weil der Nießbraucher wie ein Mitunternehmer behandelt wird; vgl. auch S. 159 der Arbeit.

2) Vgl. Fußn. 1 auf S. 245 ; außerdem steht ihr das Wahlrecht nach § 30 ErbStG zu.

aus steuerlichen Gründen gewählt wird.

In der Realität hängt der Rang der Alternative Leibrente im wesentlichen ab von:

- Einkommensteuersatz des(r) Erben und des Vermächtnisnehmers
- der Wirkung des § 16 Abs. 1 BewG
- der Erbschaftsteuerklasse von Erbe(n) und Vermächtnisnehmer
- der Wirkung der Entrichtung der Erbschaftsteuer vom Jahreswert der wiederkehrenden Nutzungen (§ 30 ErbStG) unter Beachtung des Sonderausgabenabzugs für die jährlich entrichtete Steuer.

Daraus geht hervor, daß die Rente unter vom Modellfall abweichenden Bedingungen einen höheren Wert als die anderen Nutzungsrechte besitzen kann.

Schlußbetrachtung

Jeder Unternehmer hat das Recht, sich im Rahmen des durch die geltenden Steuernormen abgegrenzten Aktionsspielraums wirtschaftlich zu entfalten. Es ist ihm innerhalb dieses Freiheitsraumes erlaubt, wirtschaftsrechtliche Gestaltungen allein deshalb zu wählen, weil sie die geringste steuerliche Belastung verursachen. Er kann sich bei Vorliegen mehrerer Gestaltungsmöglichkeiten für die steuergünstigste entscheiden.[1] Dieses Gestaltungsrecht ist für ihn von einer umso größeren Bedeutung, je stärker unternehmerisches Handeln durch hohe Besteuerung von Einkommen, Vermögen und Vermögensumschichtungen steuerlich determiniert wird.

Die vorliegende Arbeit sollte darlegen, daß angesichts des Umfangs und der Komplexität des deutschen Steuersystems optimale steuerliche Alternativen nur im Wege eines mehrstufigen Planungsprozesses gefunden werden können. Da eine Totalplanung unter besonderer Berücksichtigung des Steuermoments wegen der Fülle der zu verarbeitenden Informationen die quantitative und zeitliche Kapazität des Entscheidungsträgers übersteigt, müssen Planungsmodelle als Hilfsmittel herangezogen werden. In der Modellbetrachtung wird versucht, die für den Untersuchungszweck als wesentlich erkannten Einflußfaktoren dadurch zu isolieren, daß durch Setzung geeigneter Prämissen für die Analyse unwesentliche und störende Faktoren ausgeklammert werden. Das Modell ist damit ein vereinfachtes Abbild der Realität. Ob die Zugrundelegung der modellanalytisch abgeleiteten Ergebnisse für die Entscheidung richtig ist, hängt von der Fähigkeit ab, alle relevanten Gestaltungsmöglichkeiten und Umweltfaktoren in die Modellanalyse einzubeziehen.

Für die steuerliche Gestaltung von Unternehmensübertragungen durch wiederkehrende Nutzungen und Leistungen ist, wie die Untersuchung zeigen konnte, die modellmäßige Betrachtung durchaus geeignet, wenn nicht überhaupt eine zwingende Voraussetzung. Durch sie wird es möglich, über eine rein rechtliche Darstellung steuerlicher Alternativen hinaus unter Beachtung der gesetzten Prämissen und im Hinblick auf die Zielvorstellungen der Entscheidungsträger praktikable unternehmenspolitische Aussagen abzuleiten.

---

1) Vgl. Tipke/Kruse, a.a.O., Anm. 4 zu § 6 StAnpG

Im Rahmen der Arbeit wurde auf ein relativ einfaches deterministisches Entscheidungsmodell zurückgegriffen. Dies geschah aus der Notwendigkeit heraus, einerseits eine möglichst hohe Isomorphie zwischen Modell und Wirklichkeit herzustellen, andererseits aus Gründen der Einfachheit, Überschaubarkeit und Allgemeingültigkeit der Modellaussagen einen zweckmäßigen Abstraktionsgrad und Vereinfachungsgrad zu wählen, um auf diese Weise einen Beitrag zur Überbrückung der Kluft zwischen Theorie und Praxis zu leisten. Selbst unter den getroffenen abstrahierenden Annahmen hätte es den Rahmen der Arbeit überschritten, für die erörterten Fälle der Unternehmensübertragung sämtliche wesentlichen Parameter zu variieren und damit ihre Auswirkungen auf die Steuerbelastung der Übertragungsvorgänge zu erklären. Weiterhin mußte bei Behandlung der unentgeltlichen Unternehmensübertragung wegen der Vielfalt der in der Realität vorkommenden Entscheidungsfälle auf eine umfassende exakt quantifizierende Abhandlung verzichtet werden. Die notwendige Beschränkung der Untersuchung auf einige repräsentative Modellvariationen beinhaltet aber keine Einschränkung der abgeleiteten Modellaussagen.

Der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bietet sich für die Steuerpolitik ein noch weitgehend unerschlossenes Forschungsfeld zur Entwicklung von Erklärungs- und Gestaltungsmodellen, die bei komplexen Steuertatbeständen, wie beispielsweise der Unternehmensübertragung, einen geschlossenen Rahmen für die Erfassung und Analyse der gesetzlich verankerten Interdependenzen zwischen abhängigen und unabhängigen Variablen schaffen. Ein bedeutsamer Ansatz in dieser Richtung wurde vor allem durch das erstmals von Rose beschriebene Verfahren der Teilsteuerrechnung entwickelt.[1)]

Ziel der Arbeit war es, auf dem behandelten Teilgebiet der Steuerpolitik Informationen für die Verbesserung unternehmerischer Entscheidungen zu geben. Auch wenn dieses Ziel als erreicht angesehen werden kann, so darf dies nicht darüber hinwegtäuschen, daß damit in sachlicher und zeitlicher Hinsicht nur ein Erfolg auf einem Teilgebiet errungen werden konnte. Denn einerseits birgt die gegenwärtige Besteuerung wieder-

---

1) Vgl. Rose, Untersuchungen über die Steuerbelastung der Unternehmung, in: DB 1968, Beilage Nr. 7

kehrender Nutzungen und Leistungen eine Vielzahl wichtiger, noch ungeklärter und umstrittener Probleme und andererseits sieht die Steuerreform für die Zeit ab 1.1.1974 noch ungewisse rechtliche Änderungen, insbesondere auch für Renten und dauernde Lasten vor. Innerhalb des erörterten Problemkreises vermag die vorliegende Arbeit jedoch eine Beratungsfunktion auch dahingehend zu erfüllen, das Steuerrecht übersichtlicher und systematischer zu gestalten.

Literaturverzeichnis

I. Lehrbücher, Kommentare und Einzelschriften

Adler/Düring/Schmaltz	Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaften, Bd. 1 Rechnungslegung, Stuttgart 1968
Albach, H.	Investition und Liquidität, Wiesbaden 1962
Aufermann, E.	Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Wiesbaden 1959
Baumbach-Duden	Handelsgesetzbuch, 17. Aufl., München und Berlin 1966
Bise, W.	Betriebswirtschaftliche und steuerliche Fragen bei Erbfällen und Verschmelzungen, Düsseldorf 1967
Blümich, W., Boyens, W., Steinbring, W., Hübl, L.	Gewerbesteuergesetz, 8. Aufl., Berlin und Frankfurt 1968
Brüggemann, D., Würdinger, H.	Handelsgesetzbuch, Großkommentar, Erster Band, 3. Aufl., Berlin 1967
Engels, W.	Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962
Enneccerus, L., Nipperdey H.C.	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 15. Aufl., Tübingen 1959
Felix, G.	Der Nießbrauch in Steuer und Recht, Bericht über die 8. Kölner Trainingstagung der Arbeitskreis für Steuerrecht GmbH, Köln 1971
Glade, A.	Verbuchung und Bilanzierung von Nießbrauchrechten beim Berechtigten und beim Verpflichteten, nicht veröffentlichte WP-Hausarbeit
v. Godin, R.	Nutzungsrecht an Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen, Berlin 1949
Gösele, J.	Nießbrauch als Ertragsbeteiligung am Unternehmen und am Anteil einer Personengesellschaft, Dissertation, Tübingen 1964

Gürsching, L., Stenger A.	Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 1.-4. Aufl., Köln 1953/66
Gutenberg, E.	Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958
Gutenberg, E.	Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band 1, Die Produktion, 12. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York 1966
Haas, G., Bacher, H.	Formeln für die Steuer- und Wirtschaftspraxis, Berlin 1969
Haegert, L.	Der Einfluß der Steuern auf das optimale Investitions- und Finanzierungsprogramm, Wiesbaden 1971
Hax, H.	Investitionstheorie, Würzburg, Wien 1970
Heinen, E.	Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Band I, Begriff und Theorie der Kosten, 2. Aufl., Wiesbaden 1965
Heintzenberg, R.	Die Einzelunternehmung im Erbgang, Berlin 1957
Herrmann, C., Heuer, G.	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 13. Aufl., Köln-Marienburg 1950/69
Hübschmann-Hepp-Spitaler	Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen, 1.-6. Aufl., Köln 1951/71
Hüttemann, U.	Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 1970
Jansen, R., Wrede, F.	Renten, Raten, Dauernde Lasten, 3. Aufl., Herne/Berlin 1970
Kapp, R.	Das Erbschaftsteuergesetz, 3. Aufl., Hannover-Wülgel 1970
Kapp, R., Grune G.	Die Besteuerung von Renten, Köln-Marienburg 1965
Kirsch, W.	Gewinn und Rentabilität, Wiesbaden 1968
Kobs, E.	Veräußerung und Übertragung von Gewerbebetrieben, Herne/Berlin 1970

Kormann, H.	Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, Düsseldorf 1969
Kosiol, E.	Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1969
Langenmayr, H.	Probleme der Erbauseinandersetzung bei Einzelunternehmungen in betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Sicht, Dissertation, München 1969
Lenski, E., Steinbring, W.	Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 1.-2. Aufl., Köln 1957/65
Littmann, E.	Das Einkommensteuerrecht, 9. Aufl., Stuttgart 1969
Lücke, W.	Finanzplanung und Finanzkontrolle in der Industrie, Wiesbaden 1965
Mittelbach, R.	Geschäfts- und Praxisübertragungen, Ludwigshafen 1969
Mugdan, B.	Die gesammelten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, III. Band, Sachenrecht, Berlin 1899
Herausgeber: Oberfinanzdirektion München und Nürnberg	Einkommensteuerkartei
Palandt	Bürgerliches Gesetzbuch, 27. Aufl., München und Berlin 1968
Peter, K.	Neuzeitliche Gesellschaftsverträge und Unternehmensformen, 3. Aufl., Herne/Berlin 1971
Pohmer, D.	Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin 1958
Herausgeber: Reichsgerichtsräte und Bundesrichter	Das Bürgerliche Gesetzbuch, Kommentar, 11. Aufl., Berlin 1963
Rössler, R., Troll, M.	Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 8. Aufl., Berlin und Frankfurt 1968
Rose, G.	Betrieb und Steuer, Erstes Buch: Die Ertragsteuern, Wiesbaden 1969

Sauerland, H.	Rentenbesteuerung, 6. Aufl., Achim bei Bremen 1968
Schmidt, R.-B., Berthel, J.	Unternehmungsinvestitionen, rde Band 338, Reinbek bei Hamburg 1970
Schneider, D.	Investition und Finanzierung, Köln und Opladen 1970
Schubert, H.	Zur Einbeziehung von Steuern in die Theorie der Unternehmung - Steuern und unternehmerische Zielsetzungen -, Dissertation, München 1970
Segebrecht, H.	Besteuerung der Erben und Erbengemeinschaften, 2. Aufl., Herne/Berlin 1969
Soergel-Siebert	Bürgerliches Gesetzbuch, Band 4, Sachenrecht, 10. Aufl., Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1968
Herausgeber: Statistisches Bundesamt	Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland, Jahrgang 1965, Stuttgart und Mainz
Staudinger	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, III. Band, Sachenrecht, 2. Teil, 11. Aufl. Berlin 1963
Staudinger	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, V. Band, Erbrecht, 1. Teil, 11. Aufl., Berlin 1954
Theis, W.	Der Erbe im Einkommensteuerrecht
Tipke, K., Kruse, H.W.	Reichsabgabenordnung, I, 2.-4. Aufl., Köln-Marienburg 1965/69
Troll, M.	Nachlaß und Erbe im Steuerrecht, 1. Aufl., München und Berlin 1967
Troll, M.	Rechtzeitig schenken, Stuttgart-Degerloch 1971
Wehmeyer, J.	Die steuerliche Planung der Unternehmung, Düsseldorf 1967
Westermann, H.	Sachenrecht, 5. Aufl., Karlsruhe 1966
Wittmann, W.	Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959
Wöhe, G.	Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt 1966
Wolff, M., Raiser, L.	Sachenrecht, 10. Aufl., Tübingen 1957

II. Aufsätze und Urteilsanmerkungen

Arlt, K.	Steuergestaltung durch Rente und Nießbrauch, in: Steuer-Kongress-Report 1969, S. 115-150
Beyerle, F.	Ertragsbeteiligung als dingliches Recht, in: Juristenzeitung 1955, S. 257-260
Biedermann, F.	Zur steuerlichen Behandlung des Nießbrauchs, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R, D, Nießbrauch I
Bise, W.	Veräußerungen im Steuerrecht, in: Steuerberater-Jahrbuch 1968/69, Köln 1969, S. 353-394
v. Bornhaupt	Nießbrauch im Einkommensteuerrecht, in: NWB, Fach 3, S. 2929-2938
v. Bornhaupt	Neues zur einkommensteuerlichen Behandlung des Nießbrauchs, in: NWB, Fach 3, S. 3291-3298
Brockhoff, H.	Zum Begriff der Entschädigung im Sinne des § 24 Ziff. 1 EStG, in: DStR 1968, S. 71-78
Buchner, R.	Steuerabwehr und unternehmerische Preispolitik, in: Empirische Betriebswirtschaftslehre, Festschrift zum 60. Geburtstag von Leopold L. Illetschko, Hrsg. E. Loitlsberger, Wiesbaden 1963, S. 11-25
Buchwald, F.	Der Betrieb eines Handelsgewerbes in Erben- oder Gütergemeinschaft, in: BB 1962, S. 1405-1408
Bunke, E.	Der Nießbrauch an der Beteiligung an einer Personalgesellschaft, in: Deutsche Notar-Zeitschrift, Jahrgang 1968, S. 5-19
Burschberg, H.J.	Mitunternehmerschaft bei elterlichen und testamentarischen Nutzungsrechten, in: DB 1954, S. 788
Conze, W.	Die Entwicklung der Verhältnisse und die Auslegung von Steuergesetzen, 9. Behandlung stiller Reserven bei erbrechtlichen Regelungen, Gestaltungsrechte der Beteiligten, in: StuW 1955, Sp. 10-17

Czischke	Rentenbesteuerung, Einkommensteuerliche Behandlung von Renten und rentenähnlichen Leistungen, in: NWB, Fach 3, S. 2407-2418
Diedenhofen, H.	Die Behandlung von Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechten bei der Vermögensbesteuerung, in: DB 1957, S. 852-855
Döllerer, G.	Leasing - wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?, in: BB 1971, S. 535-540
Dröschel, W.	Der Nießbrauch, in: NWB, Fach 19, S. 557-562
Engels, W.	Die gewinnabhängigen Steuern in der Kalkulation, der Unternehmens-Ertragswertberechnung und der Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: WPG 1962, S. 553-558
Fasold, R.	Zur Besteuerung des Nießbrauchs, in: DB 1962, S. 144 u. 145
Felix, G.	II. Nießbrauch im Steuerrecht, in: Kölner Steuerinformation, Mitteilungen 4/70 aus den April/Mai-Seminaren
Felix, G.	Zur AfA-Berechtigung des Nießbrauchers, in: DStR 1962/63, S. 114-116
Felix, G., Heinemann, P., Richter, H.	Kurzanmerkung zum BFH-Urt. v. 20.8.1970, IV 143/64, in: Die Steuer-Diskussion Nr. 3, Beilage zu FR 1971, Heft 6 v. 23.3.1971, S. 10, Sp. 1
Fella, G.	Kaufpreisraten und Renten aus einkommensteuerlicher Sicht, in: StW 1969, S. 129-135
Findeisen, F.	Eine Privatwirtschaftslehre der Steuern, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis 1919/1920, Heft 8, S. 163/164
Fischer, K.	Einkommensteuerliche Fragen bei Erbauseinandersetzungen hinsichtlich Gewerbebetrieben, in: FR 1964, S. 397-401
Fitsch, J.	Das Betriebsvermögen in der Erbauseinandersetzung, Eine einkommensteuerliche Untersuchung (1. Teil), in: DStR 1966, S. 330-334
Flies, R.	Rechtsfragen bei der Besteuerung eines Nießbrauchs, in: DStR 1965, S. 651-656

Foerster, R. — Zur steuerlichen Behandlung der Vermögensteuer-Zahlungen des Vermögensnießbrauchers für den Nießbrauchbelasteten, in: DB 1965, S. 644-647

Fricke, E. — Die einkommensteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung, in: FR 1965, S. 152-157

Friedrich, H. — Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer von Veräußerungsgewinnen i.S. §§ 16 Abs. 5, 34 EStG, in: DB 1970, S. 997-1000

Glade, A. — Bilanzierungsprobleme bei Abfindung eines Mitgesellschafters gegen Gewinnbeteiligung, in: WPG 1960, S. 153-156

Grieger, R. — Anmerkung zum BFH-Urt. v. 16.9.1965, IV 67/61 S, in: BB 1965, S. 1439

Grieger, R. — Anmerkung zum BFH-Urt. v. 7.12.1966, VI 266/65, in: BB 1967, S. 572

Grieger, R. — Anmerkung zum BFH-Urt. v. 2.2.1967, IV 246/64, in: BB 1967, S. 618

Grieger, R. — Auserwählte Fragen der Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, in: Steuerberater-Jahrbuch 1966/67, Köln 1967, S. 159-196

Grieger, R. — Erfassung des Zinsanteils in einer betrieblichen Veräußerungsrente - Änderung der Rechtsprechung, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R, D, Renten, II B 5, Einzelfragen

Grieger, R. — Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge, in: DStZ/A 1961, S. 81-88

Grieger, R. — Zurechnung der Einkünfte bei Einräumung eines Nießbrauchs oder eines dinglichen Wohnrechts, Anmerkung, in: BB 1967, S. 68 u. 69

Hax, H. — Bewertungsprobleme bei der Formulierung von Zielfunktionen für Entscheidungsmodelle, in: ZfB 1967, S. 749-761

Hax, H. — Investitions- und Finanzplanung mit Hilfe der linearen Programmierung, in: ZfbF 1964, S. 430-446

Heigl, A. — Zur betriebswirtschaftlichen Planung der Besitzsteuerbelastung (Teil I), in: FR 1970, S. 53-60

Henssler, P. — Leibrenten, Zeitrenten und sonstige dauernde Lasten, in: DStR 1968, S. 344-348

Herschel, W. — Die Erbengemeinschaft, in: NWB, Fach 19, S. 383-392

Heuer, G. — Anschaffung unter Übernahme dinglicher Lasten, in: FR 1968, S. 8-13

Heuer, G. — Ersatz von Vermögensteuerzahlungen beim Nießbrauch, in: DB 1968, S. 464

Hörstmann, F. — Aktuelle Erbschaftsteuerfragen mit Hinweisen für die Praxis, in: BB 1970, Beilage zu Heft 3

Hoffmann, F. — Anmerkung zum BFH-Urt. v. 20.8.1970, IV 143/64, in: FR 1971, S. 175

Hoffmeister — Besprechung des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts v. 26.1.1971, 2 BvL 2/68, in: FR 1971, S. 246

Hopfenmüller, Th. — Erbauseinandersetzung und Einkommensteuer, in: Steuerberater-Jahrbuch 1967/68, S. 375-405

Kapp, R. — Das Unternehmer-Testament, in: NWB, Fach 19, S. 335-340

Kapp, R. — Kein Veräußerungsgewinn im Rahmen einer Erbauseinandersetzung, in: DB 1963, S. 1336 u. 1337

Kapp, R. — Nießbrauch mit Begrenzungklausel, Kurzartikel aus einer Tageszeitung, unbekannte Fundstelle

Krah, R. — Kaufpreisrenten und Kaufpreisraten bei der Einkommensbesteuerung, in: BB 1961, S. 1370-1376

Kratzer, W. — Einkommensteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung, von Vermächtnissen und Pflichtteilen, in: NWB, Fach 3, S. 2419-2428

Köhler, R. — Zum Finanzierungsbegriff einer Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB 1969, S. 435-456

Jaensch, G. — Betriebswirtschaftliche Entscheidungsmodelle und praktische Investitionsrechnung, in: ZfbF 1967, S. 48-57

Längsfeld, H. — Gewinnverteilung auf den Erblasser und die Erben, in: DB 1969, S. 2253-2254

Leffler, K. — Erlaß der Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn, in: Stbg 1966, S. 208-212

Littmann, E. — Betriebsveräußerungen gegen Ratenzahlungen und gegen Renten, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R, D, Renten II B 4, Einzelfragen

Littmann, E. — Einkommensteuergestaltung durch Nießbrauchsbestellung?, in: Inf A 1967, S. 1-7

Littmann, E. — Erbe und Erbauseinandersetzung in der Einkommensteuer, in: FR 1958, S. 506-512

Littmann, E. — Erbgang und Erbauseinandersetzung im Einkommensteuerrecht, in: Inf 1970, S. 121-126

Littmann, E. — Erläuterungen zu Entscheidungen des BFH in Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersachen, in: KStR, Abt. 10b, Urt.Nr. 597 auf S. 596

Littmann, E. — Fragen zum Bilanzsteuerrecht im Lichte der Rechtsprechung des BFH aus dem Jahre 1968 (Teil I), in: Inf 1969, S. 265-297

Märkle, R.W. — Praktischer Leitfaden durch die ertragsteuerliche Problematik des Nießbrauchs, in: StW 1970, S. 49-57

Mangold, F. — Einkommensteuerrechtliche Zurechnung von Unternehmenserträgen bei Nießbrauchsbestellung, in: BB 1968, S. 1483-1486

Meilicke, H. — Die Kunst der Verlagerung von Gewinnen und Verlusten sowie Steuern nach Handelsrecht und Steuerrecht, in: Steuerberater-Jahrbuch 1968/69, Köln 1969, S. 149-176

Meyer, W., Richter, H. — Betriebsveräußerung in Raten, in: NWB, Fach 3, S. 2913-2918

Meyer, W., Richter, H. — Einkommensteuerliche Fragen bei Wegfall von Veräußerungsraten und Veräußerungsrenten, in: StBp 1967, S. 6-11

Meyer, W., Richter, H. — Zur steuerlichen Behandlung von Renten und dauernden Lasten, in: FR 1970, S. 373-376

Michl, Th. — Die erbschaftsteuerlichen Folgen der neuen Nießbrauchsbewertung, in: DVStR 1963, S. 131-134

Michl, Th. — Zur Rentenbesteuerung nach § 30 ErbStG und zur Aussetzung der Versteuerung nach § 31 ErbStG, in: DVStR 1968, S. 113-123

Mittelbach, R. — Anmerkung zum BFH-Urt. v. 20.8.1970, IV 143/64, in: StRK, Anm., EinkStG § 4 Betr. Einn., R. 1, S. 1-4

Mittelbach, R. — Einkommensteuerliche Fragen beim Nießbrauch, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R, D, Nießbrauch II B; ausgereihter Aufsatz

Mutze, O. — Anmerkung zum BFH-Urt. v. 17.2.1965, I 400/62 U, in: FR 1965, S. 518 u. 519

Mutze, O. — Keine Veräußerungsgewinne bei Übergang von Betrieben oder Gesellschaftsanteilen zwischen Miterben im Wege der Erbauseinandersetzung, in: DB 1963, S. 1008-1012

Mutze, O. — Übergang von Gewerbebetrieben und Gesellschaftsanteilen im Wege der Erbauseinandersetzung, in: DB 1964, S. 9-12

Mutze, O. — Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Erbauseinandersetzung, in: FR 1964, S. 428-431

Nissen, K.-H. — Ertragsteuerliche Fragen bei Erbauseinandersetzungen, in: DB 1970, S. 945-951

Offerhaus, K. — Zum Begriff der Zeitrenten, in: StBp 1970, S. 170-172

Richter, H. — Anmerkung zum BFH-Urt. v. 20.8.1970, IV 143/64, in: StRK, Anm., EinkStG § 4 Betr. Einn., R.1, S. 5 u. 6

Ringleb — Nießbrauch und Einkommensteuer, in: NWB, Fach 3, S. 2261-2264

Rose, G. — Steuerberatung und Wissenschaft, Köln 1969, Sonderdruck aus Steuerberater-Jahrbuch 1969/70, Köln 1970

Rose, G. — Untersuchungen über die Steuerbelastung der Unternehmung, in: DB 1968, Beilage Nr.7

Rosenau, H. — Der Nießbrauch in rechtlicher und steuerlicher Sicht, in: DB 1969, Beilage Nr. 3

Rosenau, H. — Die Wertsicherungsklausel in rechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, in: DB 1969, Beilage Nr. 18

Rosenau, H. — Wertsicherungsklausel beim Gewerbeertrag und Gewerbekapital, in: DB 1969, S. 1918

Patschke, H. — Erbteilsübernahme durch den Miterben, in: NJW 1955, S. 444-447

Scherpf, P. — Steuerpolitik, betriebswirtschaftliche, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1957/1958/1960, Sp. 5173-5185

Scherpf, P. — Zur Entwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: NB 1959, S. 61-65

Schmidt, H. — Die einkommensteuerliche Behandlung der Erbauseinandersetzung, in: StBp 1969, S. 100-105

Schmitz, W. — Die Behandlung der Renten im Einkommensteuerrecht, in: StW 1966, S. 36-42

Schulze zur Wiesche, D. — Der Nießbrauch am Kommanditanteil, in: DB 1970, S. 171-174

Seithel, R. — Renten und sonstige wiederkehrende Leistungen im Einkommensteuerrecht, Erster Teil: Allgemeine Grundsätze, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R, D, Renten I.1

Seithel, R. — Renten und sonstige wiederkehrende Leistungen im Einkommensteuerrecht, Zweiter Teil: Einkommensteuerliche Behandlung von Renten und sonstigen wiederkehrenden Leistungen im einzelnen, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R, D, Renten I.2

Süffing, G. — Zur Steuerbegünstigung von Gewinnen aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Anteilen am Betriebsvermögen, in: DB 1969, S. 2051-2054

Spahn, R. — Die Quellentheorie beim Nießbrauch, in: FR 1961, S. 354

Spielberg, W. — Einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in: StW 1969, S. 20-24

Tillmann, J. — Streifzug durch das Einkommensteuerrecht, III. Bestellung eines Nießbrauchs zugunsten gesetzlich unterhaltsberechtigter Personen, in: Steuer-Kongress-Report 1967, München 1967, S. 74-78

Vangerow, F. — Erläuterungen zur Rechtsprechung, A. Zur Einkommensteuer, in: StuW 1967, Sp. 227-236

Wendelstein, H. — Wer hat beim Nießbrauch die Vermögensteuerlast zivilrechtlich zu tragen? in: RWP-Blattei, 2 Bürg.R., D, Nießbrauch II B 1, Einzelfragen

Wiegel, B. — Nießbrauch als Gegenleistungsbestandteil nach neuer Rechtsprechung, in: FR 1967, S. 269-271

Woltmann, A. — Gewinnbeteiligung kraft Nießbrauchsrecht, in: StW 1961, S. 149/150

Würdinger, R. — Veräußerungsgewinne bei Auflösung der Erbengemeinschaft, in: StuW 1956, Sp. 107-116

Wulff — Hat der mit Hilfe des Nießbrauchsrechts vom BFH modifizierte Überlassungsvertrag steuerlich eine Zukunft?, in: StBp 1970, S. 265 u. 266

o.V. — Anmerkung zum BFH-Urt. v. 17.8.1967, IV R 81/67, in: DStR 1968, S. 6

o.V. — Erwerb eines Betriebes durch vorweggenommene Erbauseinandersetzung unter Begründung einer dinglichen Last, in: DB 1969, S. 1126

o.V. — Schenkung unter Vorbehalt des Nießbrauchs, Behandlung der Vermögensteuer, in: DB 1962, S. 83

o.V. — Steuertip, in: NWB, Eilnachrichten 1971, Fach 1, S. 9

o.V. — Zur steuerlichen Behandlung einer Rentenschuld nach Betriebsaufgabe, in: StBp 1971, S. 16

III. Verzeichnis der verwerteten Gerichtsentscheidungen und Ministerialerlasse

1. Reichsfinanzhof

18. 5.1926	I A 55/26	Slg. Bd. 19, S. 235
28.11.1928	VI A 884/28	StuW 1929, Bd. II, Urt.Nr. 170
30. 1.1929	VI A 369/28	RStBl 1929, S. 326
13. 5.1930	I e A 56/30	RStBl 1930, S. 383
14. 5.1930	VI A 706/28	RStBl 1930, S. 580
23. 9.1930	I e A 202/30	RStBl 1930, S. 764
9.12.1930	I e A 375/30	RStBl 1931, S. 141
27. 5.1931	III A 645/30	RStBl 1931, S. 836
2.12.1931	VI A 1516/29	Slg. Bd. 31,S. 1
10. 2.1932	VI A 1323/30	RStBl 1932, S. 628
23. 3.1932	VI A 926/30	RStBl 1932, S. 705
30. 8.1932	VI A 242/32	StuW 1932, Teil II, Bd. II,Nr.1006
1. 2.1933	VI A 945/31	RStBl 1933, S. 479
7. 9.1933	III A 245/33	RStBl 1934, S. 769
13.10.1933	V e A 1061/31	RStBl 1934, S. 149
8.11.1933	VI A 1187/33	RStBl 1933, S. 1226
8.11.1933	VI A 1488/31	RStBl 1934, S. 295
7. 2.1934	VI A 933/32	RStBl 1934, S. 566
19. 2.1936	VI A 806/34	RStBl 1936, S. 766
19. 2.1936	VI A 903/34	RStBl 1936, S. 768
29. 4.1936	VI A 424/35	RStBl 1936, S. 678
26.11.1936	III e A 66/36	RStBl 1937, S. 6
24.11.1937	VI A 449/37	RStBl 1938, S. 107
10. 2.1938	III e 87/37	RStBl 1938, S. 396
14. 7.1938	IV 48/38	RStBl 1938, S. 938
20. 7.1938	VI 438/38	RStBl 1938, S. 940
12.10.1938	VI 629/38	RStBl 1939, S. 122
4. 1.1939	VI 801/38	RStBl 1939, S. 264
7. 2.1940	VI 140/39	RStBl 1940, S. 461
7. 5.1941	VI 91/40	RStBl 1941, S. 553
25. 3.1942	VI 75/42	RStBl 1942, S. 563
14. 4.1943	VI 434/42	RStBl 1943, S. 516

2. Bundesfinanzhof

6. 6.1951	III 140/50 S	BStBl 1951 III, S. 142
20. 3.1953	IV 249/52 U	BStBl 1953 III, S. 118
25. 9.1953	III 229/52 U	BStBl 1953 III, S. 308
12. 7.1955	I 232/54 U	BStBl 1955 III, S. 302
17.11.1955	IV 160/161/54 U	BStBl 1956 III, S. 281
8. 2.1957	VI 27/56 U	BStBl 1957 III, S. 207
7. 3.1957	IV 511/55 U	BStBl 1957 III, S. 392
5. 7.1957	VI 74/55 U	BStBl 1957 III, S. 393
8.10.1957	I 347/56 U	BStBl 1957 III, S. 440
11.10.1957	III 139/56 U	BStBl 1957 III, S. 447
15.11.1957	VI 79/55 U	BStBl 1958 III, S. 103
6.12.1957	VI 166/56 U	BStBl 1958 III, S. 33
23. 4.1958	VI 176/57 U	BStBl 1958 III, S. 277
23. 7.1958	I 139/57 U	BStBl 1958 III, S. 426

17.10.1958	IV	188/57 U	BStBl 1959 III, S. 63
20. 1.1959	I	200/58 U	BStBl 1959 III, S. 192
30. 7.1959	IV	265/58 U	BStBl 1959 III, S. 406
7. 8.1959	VI	284/58 U	BStBl 1959 III, S. 463
17.12.1959	IV	223/58 S	BStBl 1960 III, S. 72
30. 6.1960	II	234/57 U	BStBl 1960 III, S. 348
12. 8.1960	VI	82/60 U	BStBl 1960 III, S. 424
4.11.1960	VI	106/59 U	BStBl 1960 III, S. 512
28. 2.1961	I	25/61 U	BStBl 1961 III, S. 252
21. 7.1961	VI	5/61	HFR 1962, S. 190
4. 8.1961	VI	269/60 S	BStBl 1961 III, S. 562
11. 8.1961	III	369/58 S	BStBl 1961 III, S. 477
19. 1.1962	III	189/59	HFR 1962, S. 258
29. 3.1962	VI	105/61 U	BStBl 1962 III, S. 304
13. 4.1962	VI	255/59 U	BStBl 1962 III, S. 306
19. 4.1962	III	163/59 U	BStBl 1962 III, S. 270
22. 6.1962	VI	49/61 S	BStBl 1962 III, S. 386
17. 8.1962	VI	70/61 U	BStBl 1962 III, S. 444
15. 1.1963	I	238/60 U	StAK, EStG § 22 Ziff. 1 R. 52
28. 6.1963	VI	321/61 U	BStBl 1963 III, S. 424
12. 7.1963	VI	235/61	HFR 1964, S. 330
26. 7.1963	VI	334/61 U	BStBl 1963 III, S. 480
31. 7.1963	I	356/60	HFR 1963, S. 398
4.10.1963	VI	69/62 U	BStBl 1963 III, S. 582
10.10.1963	VI	115/61 U	BStBl 1963 III, S. 592
10.10.1963	VI	322/323/61 U	BStBl 1963 III, S. 592
11.10.1963	VI	59/62 U	BStBl 1963 III, S. 594
13.11.1963	Gr.S.	1/63 S	BStBl 1964 III, S. 124
5.12.1963	IV	432/63	HFR 1965, S. 258
23. 1.1964	IV	8/62 U	BStBl 1964 III, S. 422
23. 1.1964	IV	85/62 U	BStBl 1964 III, S. 239
21. 2.1964	IV	295/59 U	HFR 1964, S. 335
5. 3.1964	IV	417/62	HFR 1964, S. 416
27. 5.1964	I	379/61 U	BStBl 1964 III, S. 475
3. 7.1964	VI	346/62 U	BStBl 1964 III, S. 548
16. 7.1964	IV	377/62 U	BStBl 1964 III, S. 622
7. 8.1964	VI	165/63 U	BStBl 1964 III, S. 576
17.12.1964	IV	378/61 U	BStBl 1965 III, S. 170
14. 1.1965	IV	173/64 S	BStBl 1965 III, S. 115
15. 1.1965	VI	233/63 U	BStBl 1965 III, S. 252
17. 2.1965	I	400/62 U	BStBl 1965 III, S. 354
26. 5.1965	I	84/63 U	BStBl 1965 III, S. 480
16. 7.1965	VI	8/65	HFR 1965, S. 540
30. 7.1965	VI	264/64 U	BStBl 1965 III, S. 663
16. 9.1965	IV	67/61 S	BStBl 1965 III, S. 706
2.11.1965	I	51/61 S	BStBl 1966 III, S. 61
2.12.1965	IV	55/64 S	BStBl 1966 III, S. 91
14.12.1965	IV	96/86 U	BStBl 1966 III, S. 192
17.12.1965	VI	294/64	BStBl 1966 III, S. 244
21.12.1965	IV	228/64 S	BStBl 1966 III, S. 147
12. 5.1966	IV	80/62	BStBl 1966 III, S. 597
18. 5.1966	II	167/62	BStBl 1966 III, S. 593
23. 6.1966	IV	75/64	BStBl 1966 III, S. 589
6. 7.1966	VI	124/65	BStBl 1966 III, S. 584

6. 7.1966	VI 148/65	BStBl 1966 III, S. 622
3. 8.1966	IV 350/62	Slg. Bd. 86, S. 733
16. 9.1966	VI 381/65	BStBl 1967 III, S. 2
2.12.1966	VI 365/65	BStBl 1967 III, S. 243
7.12.1966	VI 266/65	BStBl 1967 III, S. 306
2. 2.1967	IV 246/64	BStBl 1967 III, S. 366
21. 2.1967	VI 263/65	BStBl 1967 III, S. 311
8. 3.1967	VI 280/65	nicht veröffentlicht
12. 4.1967	I 129/64	BStBl 1967 III, S. 668
27. 7.1967	IV 300/64	BStBl 1967 III, S. 690
11. 8.1967	VI R 80/66	BStBl 1967 III, S. 699
17. 8.1967	IV R 81/67	BStBl 1968 II, S. 75
28. 9.1967	IV 288/62	BStBl 1968 II, S. 76
14.11.1967	II 166/63	BStBl 1968 II, S. 43
14.11.1967	II R 27/67	BStBl 1968 II, S. 45
23.11.1967	IV 126/65	BStBl 1968 II, S. 266
23.11.1967	IV R 173/67	BStBl 1968 II, S. 93
30.11.1967	IV 39/65	BStBl 1968 II, S. 265
30.11.1967	IV 137/63	BStBl 1968 II, S. 264
12. 6.1968	IV 254/62	BStBl 1968 II, S. 653
19. 7.1968	III 200/65	BStBl 1969 II, S. 154
5. 2.1969	I R 21/66	BStBl 1969 II, S. 334
29. 5.1969	IV R 238/66	BStBl 1969 II, S. 614
11. 7.1969	VI R 265/67	BStBl 1969 II, S. 650
8. 8.1969	VI R 299/67	BStBl 1969 III, S. 683
20.11.1969	IV R 22/68	BStBl 1970 II, S. 309
9.12.1969	II B 40-41/69	BStBl 1970 II, S. 121
2. 3.1970	Gr.S. 1/69	BStBl 1970 II, S. 382
24. 4.1970	III R 36/67	BStBl 1970 II, S. 591
		NWB, Fach 9a, S. 200
24. 4.1970	VI R 212/69	BStBl 1970 II, S. 541
20. 8.1970	IV 143/64	BStBl 1970 II, S. 807
17. 9.1970	IV R 178/67	DB 1971, S. 364
27.10.1970	II S 2-4/70	BStBl 1971 II, S. 269
18.11.1970	I 133/64	BStBl 1971 II, S. 133
20. 1.1971	I R 147/69	DB 1971, S. 801
1. 4.1971	I R 184/69	BStBl 1971 II, S. 526

3. Finanzgerichte

FG Karlsruhe	20.12.1955	II 210/55	DStZ/E	1956, S. 77
FG München	14.10.1958	I 218/58	EFG	1959, S. 266
FG München	20.12.1960	II 251/60	EFG	1961, S. 296
FG Düsseldorf	19.12.1961	III 8/59 Erb	EFG	1962, S. 404
FG Stuttgart	4. 9.1962	III 450/62	DStZ/B	1962, S. 448
FG München	21. 3.1967	II 137/66 nicht rechtskräftig	EFG	1967, S. 565
FG Münster	3. 5.1968	VIa 369/65 nicht rechtskräftig	EFG	1968, S. 569
FG Münster	18.12.1968	II 896/67 E nicht rechtskräftig	EFG	1969, S. 339

Niedersächsisches FG	3. 9.1968	II 219/65 nicht rechtskräftig	EFG 1969, S. 119
Hessisches FG	10. 1.1969	I 135/66 nicht rechtskräftig	EFG 1969, S. 344
Niedersächsisches FG	25. 6.1969	IV 213/66	EFG 1970, S. 69
FG Baden-Württemberg Außensenate Freiburg	29.10.1969	III 108-109/68	EFG 1970, S. 73, 378 (bestätigt durch nicht veröffentl. BFH-Urt. v. 17.4.1970, VI R 5/70)
FG Düsseldorf, Senate in Köln	29. 6.1970	VIII 219/69 E nicht rechtskräftig	EFG 1970, S. 561
FG Nürnberg	14. 8.1970	III 39/67 nicht rechtskräftig	EFG 1971, S. 23
FG Düsseldorf	16. 9.1970	VIII 196/67 E	EFG 1971, S. 25

4. Reichsgericht

12.12.1907	IV 221/07	RGZ, Bd. 67, S. 204
26. 1.1909	VII 146/08	RGZ, Bd. 70, S. 226
2. 4.1919	VII 136/18	RGZ, Bd. 95, S. 235
30.10.1936	IV 126/36	RGZ, Bd. 153, S. 29

5. Bundesgerichtshof

13. 3.1963	V ZR 208/61	DB 1963, S. 1043
15. 5.1963	V ZR 141/61	DB 1963, S. 1357
16.12.1965	II ZR 274/63	DB 1966, S. 419

6. Landgerichte

Mannheim	4.5.1960	S 32/60	BB 1960, S. 1147

7. Ministerialerlasse

Nds. FinMin	4.6.1968	S 2171-2/2157 -1-31, 1)	BB 1968, S. 696
Nds. FinMin	11.6.1969	S 2242-7-31	BB 1969, S. 784 (Einheitlicher Ländererlaß)

Anlage I

Veräußerung gegen Raten; Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns;

Zinssatz 7 %

Jahr	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982
Vermögensteuer													
+ EW Betriebsvermögen	560.000.-										419.795.-	287.285.-	147.495.-
+ Kaufpreisforderung	(1.418.620.-)	1.341.040.-	1.259.190.-	1.172.850.-	1.081.760.-	985.655.-	884.275.-	777.300.-	664.480.-	545.410.-	67.287.-	67.287.-	67.287.-
+ Wertpapiere 8 %	100.000.-	67.287.-	67.287.-	67.287.-	67.287.-	67.287.-	67.287.-	67.287.-	67.287.-	67.287.-	1.002.215.-	1.147.115.-	1.300.406.-
+ Wertpapiere 7 %	-.-	-.-	89.561.-	183.704.-	282.825.-	387.243.-	497.220.-	613.302.-	735.888.-	865.321.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-
./. Freibeträge	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	(1.429.000.-)	1.441.000.-	(1.455.000.-)
= steuerpfl. Vermögen	600.000.-	1.348.000.-	1.356.000.-	(1.353.000.-)	(1.371.000.-)	1.380.000.-	(1.388.000.-)	(1.397.000.-)	1.407.000.-	(1.418.000.-)	14.070.-	14.410.-	14.410.-
= Vermögensteuerzahlung	6.000.-	13.480.-	13.560.-	13.560.-	13.560.-	13.800.-	13.800.-	13.800.-	14.070.-	14.070.-			
Einkommensteuer													
+ Veräußerungsgewinn	500.000.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
+ Zins Wertpapiere 8 %	8.000.-	5.382.-	5.382.-	5.382.-	5.382.-	5.382.-	5.382.-	5.382.-	5.382.-	5.382.-	5.382.-	5.382.-	5.382.-
+ Zins Wertpapiere 7 %	-.-	-.-	6.269.-	12.859.-	19.797.-	27.107.-	34.805.-	42.931.-	51.512.-	60.572.-	70.155.-	80.298.-	91.028.-
+ Zins Raten 7 %	91.485.-	86.515.-	81.670.-	76.495.-	70.970.-	65.040.-	58.690.-	51.925.-	44.660.-	36.890.-	28.565.-	19.695.-	10.175.-
./. Werbungskosten	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-
./. Vermögensteuer	6.000.-	13.480.-	13.560.-	13.560.-	13.560.-	13.800.-	13.800.-	13.800.-	14.070.-	14.070.-	14.070.-	14.410.-	14.410.-
./. sonst. Sonderausgaben	5.000.-}	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
./. Altersfreibetrag	1.440.-}	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-
= zu verst.Einkommensbetrag	586.745.-	71.677.-	73.021.-	74.436.-	75.849.-	76.969.-	78.337.-	79.698.-	80.744.-	82.034.-	83.312.-	84.225.-	85.435.-
= Einkommensteuerzahlung	150.790.-	21.302.-	21.892.-	22.486.-	23.108.-	23.604.-	24.180.-	24.784.-	25.234.-	25.816.-	26.376.-	26.776.-	27.312.-
= zu zahlende Ergänzs.-Abg.	4.523.-	639.-	656.-	674.-	693.-	708.-	725.-	743.-	757.-	774.-	791.-	803.-	819.-
Vermögensrechnung													
+ Wertpapiere 8 %	100.000.-	67.287.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
+ Zins Wertpapiere 8 %	8.000.-	5.382.-	72.669.-	72.669.-	72.669.-	72.669.-	72.669.-	72.669.-	72.669.-	72.669.-	72.669.-	72.669.-	72.669.-
+ Wertpapiere 7 %	-.-	-.-	89.561.-	183.704.-	282.825.-	387.243.-	497.220.-	613.302.-	735.888.-	865.321.-	1.002.215.-	1.147.115.-	1.300.406.-
+ Zins Wertpapiere 7 %	-.-	-.-	6.269.-	12.859.-	19.797.-	27.107.-	34.805.-	42.931.-	51.512.-	60.572.-	70.155.-	80.298.-	91.028.-
+ Tilgung Raten }	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
+ Zins Raten }	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-
./. Vermögensteuer	6.000.-	13.480.-	13.560.-	13.560.-	13.560.-	13.800.-	13.800.-	13.800.-	14.070.-	14.070.-	14.070.-	14.410.-	14.410.-
./. sonst. Sonderausgaben	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-
./. Einkommensteuer	150.790.-	21.302.-	21.892.-	22.486.-	23.108.-	23.604.-	24.180.-	24.784.-	25.234.-	25.816.-	26.376.-	26.776.-	27.312.-
./. Ergänzungsabgabe	4.523.-	639.-	656.-	674.-	693.-	708.-	725.-	743.-	757.-	774.-	791.-	803.-	819.-
./. Konsum	30.000.-	31.000.-	32.000.-	33.000.-	34.000.-	35.000.-	36.000.-	37.000.-	38.000.-	39.000.-	40.000.-	41.000.-	42.000.-
= Vermögenswert	67.287.-	155.848.-	280.991.-	350.112.-	454.530.-	564.507.-	680.569.-	803.175.-	932.608.-	1.069.502.-	1.214.402.-	1.367.693.-	1.530.162.-

Anlage II

Veräußerung gegen Rente; nachträgliche Versteuerung des Veräußerungsgewinns
nach geltendem Recht

Jahr	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982
Vermögensteuer													
+ EW Betriebsvermögen	880.000.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
+ Kaufpreisforderung		1.341.040.-	1.259.190.-	1.172.850.-	1.081.760.-	985.665.-	884.275.-	777.300.-	664.460.-	545.410.-	419.795.-	287.285.-	147.495.-
+ Wertpapiere 8 %	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-
+ Wertpapiere 7 %		122.600.-	249.752.-	378.354.-	513.272.-	654.725.-	740.239.-	816.055.-	893.308.-	972.477.-	1.053.242.-	1.135.646.-	1.220.367.-
./. Freibeträge	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-
= steuerpfl. Vermögen	800.000.-	1.503.000.-	1.948.000.-	(1.391.000.-)	(1.635.000.-)	1.680.000.-	(1.684.000.-)	(1.633.000.-)	1.597.000.-	(1.557.000.-)	(1.513.000.-)	1.462.000.-	(1.407.000.-)
= Vermögensteuerzahlung	6.000.-	15.030.-	15.480.-	15.480.-	15.480.-	16.800.-	16.800.-	16.800.-	15.970.-	15.970.-	15.970.-	14.620.-	14.620.-
Einkommensteuer													
Zahlungen vor Erreichen des Buchkapitals	(155.600.-)	(155.600.-)	(155.600.-)	(155.600.-)	(155.600.-)	(22.000.-)	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
+ nachträgl.gewerbl.Einkünfte	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	133.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-
+ Zins Wertpapiere 8 %	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-
+ Zins Wertpapiere 7 %		8.582.-	17.482.-	26.484.-	35.929.-	45.830.-	51.816.-	57.123.-	62.531.-	68.073.-	73.726.-	79.495.-	85.425.-
./. Werbungskosten	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-
./. Vermögensteuer	6.000.-	15.030.-	15.480.-	15.480.-	15.480.-	16.800.-	16.800.-	16.800.-	15.970.-	15.970.-	15.970.-	14.620.-	14.620.-
./. sonst. Sonderausgaben	5.000.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
./. Altersfreibetrag	1.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-
= zu verst.Einkommenbetrag	-.-	-.-	3.252.-	12.264.-	21.709.-	163.890.-	191.876.-	197.183.-	203.421.-	208.963.-	214.616.-	221.735.-	227.665.-
= Einkommensteuerzahlung	-.-	-.-	-.-	1.686.-	3.996.-	65.162.-	79.418.-	82.204.-	85.430.-	88.290.-	91.216.-	94.907.-	98.087.-
= zu zahlende Ergänzgs.-Abg.	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	1.954.-	2.382.-	2.466.-	2.562.-	2.648.-	2.736.-	2.847.-	2.942.-
Vermögensrechnung													
+ Wertpapiere 8 %	100.000.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
+ Zins Wertpapiere 8 %	8.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-
+ Wertpapiere 7 %	-.-	128.600.-	249.752.-	378.354.-	513.272.-	654.725.-	740.239.-	816.055.-	893.308.-	972.477.-	1.053.242.-	1.135.646.-	1.220.367.-
+ Zins Wertpapiere 7 %	-.-	8.582.-	17.482.-	26.484.-	35.929.-	45.830.-	51.816.-	57.123.-	62.531.-	68.073.-	73.726.-	79.495.-	85.425.-
+ Tilgung Raten	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
+ Zins Raten	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-	155.600.-
./. Vermögensteuer	6.000.-	15.030.-	15.480.-	15.480.-	15.480.-	16.800.-	16.800.-	16.800.-	15.970.-	15.970.-	15.970.-	14.620.-	14.620.-
./. sonst. Sonderausgaben	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-
./. Einkommensteuer	-.-	-.-	-.-	1.686.-	3.996.-	65.162.-	79.418.-	82.204.-	85.430.-	88.290.-	91.216.-	94.907.-	98.087.-
./. Ergänzungsabgabe	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	1.954.-	2.382.-	2.466.-	2.562.-	2.648.-	2.736.-	2.847.-	2.942.-
./. Konsus	30.000.-	31.000.-	32.000.-	33.000.-	34.000.-	35.000.-	36.000.-	37.000.-	38.000.-	39.000.-	40.000.-	41.000.-	42.000.-
= Vermögenswert	222.800.-	349.752.-	478.354.-	613.272.-	754.725.-	840.239.-	916.055.-	993.308.-	1.072.477.-	1.153.242.-	1.235.646.-	1.320.367.-	1.406.743.-

Anlage III

Entwicklung der Vermögenswerte für Alternativen, deren Einzelberechnung nicht aufgezeigt wird

Spalte:	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Tatbestand:	Sachverhalt (1) Raten, Sofortversteuerung, Zins 5,5 %	Sachverhalt (1) Raten, nachträgliche Versteuerung gem. BFH-Urt. v. 20.8.70, a.a.O. Zins 7 %	Sachverhalt (1) Leibrente, Sofortversteuerung Zins 7 %	Sachverhalt (1) Leibrente, Sofortversteuerung Zins 5,5 %	Sachverhalt (1) Leibrente, nachträgliche Versteuerung nach geltendem Recht	Sachverhalt (2) Leibrente, nachträgliche Versteuerung nach geltendem Recht	Sachverhalt (1) abgekürzte Leibrente, Sofortversteuerung Zins 7 %	Sachverhalt (1) Leibrente, nachträgliche Versteuerung gem. BFH-Urt. v. 20.8.70, a.a.O. Variante 1	Sachverhalt (1) Leibrente, nachträgliche Versteuerung gem. BFH-Urt. v. 20.8.70, a.a.O. Variante 2	Sachverhalt (3) Leibrente, Sofortversteuerung Zins 7 %	Sachverhalt (3) Leibrente, nachträgliche Versteuerung nach geltendem Recht
Vermögenswert im Jahr:	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM
1970	41.485.-	193.859.-	92.343.-	60.056.-	222.600.-		92.766.-	183.722.-	217.690.-	120.577.-	139.600.-
1971	135.468.-	287.816.-	202.632.-	168.512.-	343.482.-		203.847.-	261.278.-	334.046.-	158.751.-	179.976.-
1972	234.087.-	386.486.-	318.175.-	282.285.-	472.135.-		319.739.-	344.003.-	466.111.-	197.783.-	221.322.-
1973	337.705.-	490.268.-	437.654.-	400.087.-	606.058.-		440.509.-	427.237.-	579.968.-	238.035.-	264.004.-
1974	446.635.-	599.517.-	560.792.-	521.504.-	745.452.-		566.757.-	513.157.-	708.550.-	279.563.-	295.996.-
1975	560.965.-	714.426.-	688.573.-	647.607.-	830.313.-	891.285.-	694.942.-	600.044.-	841.688.-	321.774.-	325.933.-
1976	681.263.-	835.599.-	819.955.-	777.331.-	905.442.-	1.041.955.-	828.545.-	689.154.-	944.433.-	365.280.-	355.256.-
1977	807.859.-	963.445.-	954.903.-	910.916.-	981.321.-	1.153.395.-	966.542.-	780.580.-	1.021.504.-	410.079.-	
1978	940.940.-	1.098.234.-	1.094.263.-	1.048.342.-	1.059.017.-	1.235.912.-	1.108.483.-	874.769.-	1.100.463.-	455.548.-	
1979	1.081.112.-	1.194.366.-	1.237.252.-	1.189.642.-	1.138.274.-	1.320.125.-	1.254.841.-	969.297.-	1.180.940.-		
1980	1.228.778.-	1.278.282.-	1.383.852.-	1.334.550.-	1.218.395.-	1.405.314.-	1.405.642.-	1.066.915.-	1.262.344.-		
1981	1.384.175.-	1.364.116.-	1.534.906.-	1.483.871.-	1.300.445.-	1.492.469.-	1.560.594.-	1.164.677.-	1.345.684.-		
1982	1.547.998.-	1.451.702.-	1.689.597.-	1.636.819.-	1.384.142.-	1.581.383.-	1.720.034.-	1.338.144.-	1.430.732.-		

Anlage IV

Veräußerung gegen Gewinnbeteiligung; Sofortversteuerung; Zinssatz 7 %; fallende Gewinnanteile während der Laufzeit

Jahr	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982
Vermögensteuer													
+ Betriebsvermögen	560.000.-	(612.000.-)	(648.000.-)	(648.000.-)	(792.000.-)	(828.000.-)	(828.000.-)	(828.000.-)	(864.000.-)	(864.000.-)	(864.000.-)	(900.000.-)	(900.000.-)
+ Wertpapiere 8 %	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-	100.000.-
+ Wertpapiere 7 %	-.-	22.016.-	167.807.-	320.549.-	479.711.-	644.748.-	815.682.-	972.212.-	1.093.384.-	1.170.775.-	1.249.706.-	1.329.480.-	1.410.696.-
+ Gewinnbeteiligung	-.-	273.600.-	259.200.-	259.200.-	323.200.-	296.800.-	296.800.-	296.800.-	266.400.-	266.400.-	266.400.-	232.000.-	232.000.-
./. Freibeträge	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-	60.000.-
= steuerpfl. Vermögen	600.000.-	335.000.-	467.000.-	619.000.-	842.000.-	981.000.-	1.152.000.-	1.309.000.-	1.399.000.-	(1.477.000.-)	1.556.000.-	1.601.000.-	(1.682.000.-)
= Vermögensteuerzahlung	6.000.-	3.350.-	4.670.-	6.190.-	8.420.-	9.810.-	11.520.-	13.090.-	13.990.-	13.990.-	15.560.-	16.010.-	16.010.-
Einkommensteuer													
+ Veräußerungsgewinn	500.000.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
+ Zins Wertpapiere 8 %	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-	8.000.-
+ Zins Wertpapiere 7 %	-.-	1.541.-	11.746.-	22.438.-	33.579.-	45.132.-	57.097.-	68.054.-	76.536.-	81.954.-	87.479.-	93.063.-	98.748.-
./. Werbungskosten	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-	300.-
Zahlungen vor Erreichen d. Barwerts der Beteiligung	(175.600.-)	(175.600.-)	(175.600.-)	(175.600.-)	(175.600.-)	(175.600.-)	(155.600.-)	(90.800.-)	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
+ Einkünfte nach § 22 Ziff. 1 EStG	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	44.800.-	135.800.-	-.-	-.-	-.-	-.-
./. Werbungskosten	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	200.-	200.-	135.400.-	135.400.-	135.400.-	135.400.-	135.400.-
./. Vermögensteuer	6.000.-	3.350.-	4.670.-	6.190.-	8.420.-	9.810.-	11.520.-	13.090.-	13.990.-	13.990.-	15.560.-	16.010.-	16.010.-
./. sonst. Sonderausgaben	5.000.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
./. Altersfreibetrag	1.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-	6.440.-
= zu verst.Einkommensbetrag	495.260.-	-.-	8.336.-	17.508.-	26.419.-	36.582.-	46.837.-	100.824.-	199.206.-	204.624.-	208.579.-	213.713.-	219.398.-
= Einkommensteuerzahlung	117.072.-	-.-	934.-	2.686.-	4.772.-	7.756.-	11.308.-	34.362.-	83.258.-	86.052.-	88.102.-	90.716.-	93.708.-
= zu zahlende Ergänzgs.-Abg.	3.512.-	-.-	-.-	-.-	-.-	232.-	339.-	1.030.-	2.497.-	2.581.-	2.643.-	2.721.-	2.811.-
Vermögensrechnung													
+ Wertpapiere 8 %	100.000.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-
+ Zins Wertpapiere 8 %	8.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-	108.000.-
+ Wertpapiere 7 %	-.-	22.016.-	167.807.-	320.549.-	479.711.-	644.748.-	815.682.-	972.212.-	1.093.384.-	1.170.775.-	1.249.706.-	1.329.480.-	1.410.696.-
+ Zins Wertpapiere 7 %	-.-	1.541.-	11.746.-	22.438.-	33.579.-	45.132.-	57.097.-	68.054.-	76.536.-	81.954.-	87.479.-	93.063.-	98.748.-
+ Gewinnanteile	175.600.-	175.600.-	175.600.-	175.600.-	175.600.-	175.600.-	155.600.-	135.600.-	135.600.-	135.600.-	135.600.-	135.600.-	135.600.-
./. Vermögensteuer	6.000.-	3.350.-	4.670.-	6.190.-	8.420.-	9.810.-	11.520.-	13.090.-	13.990.-	13.990.-	15.560.-	16.010.-	16.010.-
./. sonst. Sonderausgaben	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-	5.000.-
./. Einkommensteuer	117.072.-	-.-	934.-	2.686.-	4.772.-	7.756.-	11.308.-	34.362.-	83.258.-	86.052.-	88.102.-	90.716.-	93.708.-
./. Ergänzungsabgabe	3.512.-	-.-	-.-	-.-	-.-	232.-	339.-	1.030.-	2.497.-	2.581.-	2.643.-	2.721.-	2.811.-
./. Konsum	30.000.-	31.000.-	32.000.-	33.000.-	34.000.-	35.000.-	36.000.-	37.000.-	38.000.-	39.000.-	40.000.-	41.000.-	42.000.-
= Vermögenswert	122.016.-	287.807.-	420.549.-	579.711.-	744.748.-	915.682.-	1.072.212.-	1.193.384.-	1.270.775.-	1.349.706.-	1.429.480.-	1.510.696.-	1.593.915.-

Anlage V

Entwicklung der Vermögenswerte für Alternativen bei Veräußerung gegen Gewinnbeteiligung, deren Einzelberechnung nicht aufgezeigt wird

Spalte:	1	2	3
Tatbestand:	Sachverhalt (1) Gewinnbeteiligung, Sofortversteuerung, Zins 7 %, steigende Gewinnanteile während der Laufzeit	Sachverhalt (1) Gewinnbeteiligung, nachträgliche Versteuerung, fallende Gewinnanteile während der Laufzeit	Sachverhalt (1) Gewinnbeteiligung, nachträgliche Versteuerung, steigende Gewinnanteile während der Laufzeit
Vermögenswert im Jahr:	DM	DM	DM
1970	82.016.-	242.600.-	202.600.-
1971	185.227.-	394.996.-	313.052.-
1972	293.772.-	553.911.-	427.987.-
1973	406.627.-	719.216.-	547.492.-
1974	523.450.-	856.170.-	671.038.-
1975	644.973.-	943.346.-	794.301.-
1976	790.864.-	1.025.235.-	871.608.-
1977	961.512.-	1.098.644.-	959.746.-
1978	1.129.391.-	1.173.279.-	1.049.084.-
1979	1.222.428.-	1.249.394.-	1.139.513.-
1980	1.317.374.-	1.326.292.-	1.231.737.-
1981	1.413.676.-	1.404.454.-	1.325.638.-
1982	1.512.050.-	1.484.203.-	1.421.575.-

Anlage VI

Entwicklung der zu 7 % Zins angelegten Steuerersparnisse des Erwerbers gemäß Beispiel I

Jahr		(1)α) Raten, 7 % Zins		(1)β) Raten 5,5 % Zins	(1)γ) Raten 5,5 % Zins	(2)α) Rente 7 % Zins	(2)β) Rente 5,5 % Zins	(2)γ) Rente 5,5 % Zins	(3)α) Rente 7 % Zins	(3)β) Rente 5,5 % Zins	(3)γ) Rente 5,5 % Zins
1	Steuerersparnis	41.744.-	41.744.-	35.774.-	75.123.-	68.207.-	65.820.-	105.169.-	4.830.-	4.830.-	44.179.-
2	+ 7 % Zins	2.922.-									
	./. ESt (54 %)	1.577.-									
	./. (VSt ./. SA-Abzug)	196.-									
	+ Steuerersparnis	38.228.-	81.121.-	69.351.-	109.787.-	133.204.-	127.765.-	168.200.-	9.104.-	9.104.-	49.539.-
3	+ 7 % Zins	5.678.-									
	./. ESt	3.066.-									
	./. (VSt ./. SA-Abzug)	374.-									
	+ Steuerersparnis	34.473.-	117.832.-	100.497.-	142.050.-	201.115.-	192.955.-	234.507.-	13.497.-	13.497.-	55.047.-
4	+ 7 % Zins	8.248.-									
	./. ESt	4.450.-									
	./. (VSt ./. SA-Abzug)	542.-									
	+ Steuerersparnis	30.479.-	151.564.-	128.979.-	171.679.-	270.662.-	259.674.-	302.370.-	18.010.-	18.010.-	60.707.-
5	+ 7 % Zins	10.609.-									
	./. ESt	5.728.-									
	./. (VSt ./. SA-Abzug)	697.-									
	+ Steuerersparnis	26.197.-	181.945.-	154.515.-	198.394.-	340.542.-	326.813.-	370.687.-	21.958.-	21.958.-	65.833.-
6	+ 7 % Zins	12.736.-									
	./. ESt	6.877.-									
	./. (VSt ./. SA-Abzug)	837.-									
	+ Steuerersparnis	21.625.-	208.592.-	176.808.-	221.899.-	414.212.-	398.008.-	443.095.-	26.015.-	26.015.-	71.101.-
7	+ 7 % Zins	14.601.-									
	./. ESt	7.884.-									
	./. (VSt ./. SA-Abzug)	960.-									
	+ Steuerersparnis	16.739.-	231.088.-	195.568.-	241.904.-	489.715.-	471.017.-	517.349.-	69.453.-	34.055.-	80.385.-
8	+ 7 % Zins	16.176.-									
	./. ESt	8.735.-									
	./. (VSt ./. SA-Abzug)	1.063.-									
	+ Steuerersparnis	11.524.-	248.990.-	210.465.-	258.081.-	568.255.-	547.907.-	595.518.-	155.821.-	119.446.-	167.054.-
9	+ 7 % Zins	17.429.-									
	./. ESt	9.411.-									
	./. (VSt ./. SA-Abzug)	1.145.-									
	+ Steuerersparnis	5.957.-	261.820.-	221.154.-	270.085.-	265.321.-	225.569.-	274.494.-	243.883.-	206.504.-	255.425.-

Anlage VI a

Berechnung der jährlichen Steuerersparnis für die Alternative
(1)α) Raten, 7 % Zins (nachschüssig), Annuität DM 150.000,—

(a) Einkommensteuerersparnis (Abzinsung der Raten zu 7 %) [1]

Zeitpunkt	Barwerte	Tilgung	Zins	54 % ESt aus Zinsaufwand
Beginn des 1.J.	977.280,—			
Ende " 1.J.	895.695,—	81.585,—	68.415,—	36.944,—
" " 2.J.	808.395,—	87.300,—	62.700,—	33.858,—
" " 3.J.	714.975,—	93.420,—	56.580,—	30.553,—
" " 4.J.	615.030,—	99.945,—	50.055,—	27.029,—
" " 5.J.	508.080,—	106.950,—	43.050,—	23.247,—
" " 6.J.	393.645,—	114.435,—	35.565,—	19.205,—
" " 7.J.	271.200,—	122.445,—	27.555,—	14.879,—
" " 8.J.	140.190,—	131.010,—	18.990,—	10.254,—
" " 9.J.	0	140.190,—	9.810,—	5.297,—

b) Vermögensteuerersparnis (Abzinsung der Raten zu 5,5 %) [2]

Zeitpunkt	Barwerte	1 % VSt	entgangener Sonderausgabeabzug
Beginn des 1.J.	1.042.830,—	10.420,—	54 % ESt aus 10.420.,— = 5.620,—
Ende " 1.J.	950.190,—	9.500,—	5.130,—
" " 2.J.	852.450,—	8.520,—	4.600,—
" " 3.J.	749.325,—	7.490,—	4.040,—
" " 4.J.	640.545,—	6.400,—	3.450,—
" " 5.J.	525.780,—	5.250,—	2.830,—
" " 6.J.	404.685,—	4.040,—	2.180,—
" " 7.J.	276.945,—	2.760,—	1.490,—
" " 8.J.	142.185,—	1.420,—	760,—
" " 9.J.	0		

verbleibende Steuerersparnis

10.420,— ./. 5.620,— =	4.800,—
	4.370,—
	3.920,—
	3.450,—
	2.950,—
	2.420,—
	1.860,—
	1.270,—
	660,—

c) Gesamtsteuerersparnis: (a) + (b); vgl. Anlage VI.

---

1)2) Die Vervielfältiger zur Barwerterrechnung wurden Haas/Bacher, a.a.O. Anlage C-III-b entnommen.

Anlage VII

Entwicklung der Steuerersparnisse des Erwerbers gemäß Beispiel II

Tod des Berechtigten nach dem ... Jahr	(2)α) Rente 7 % Zins	(3)α) Rente 7 % Zins	(2)β) Rente 5,5 % Zins	(3)β) Rente 5,5 % Zins	(2)γ) Rente 5,5 % Zins	(3)γ) Rente 5,5 % Zins
1.	./. 498.608.-	./. 491.562.-	./. 537.675.-	./. 530.894.-	./. 498.326.-	./. 491.545.-
2.	./. 409.135.-	./. 397.284.-	./. 447.936.-	./. 436.616.-	./. 407.501.-	./. 396.181.-
3.	./. 317.994.-	./. 302.886.-	./. 356.660.-	./. 342.218.-	./. 315.108.-	./. 300.668.-
4.	./. 224.875.-	./. 208.369.-	./. 263.552.-	./. 247.701.-	./. 220.856.-	./. 205.004.-
5.	./. 130.504.-	./. 114.716.-	./. 169.213.-	./. 153.748.-	./. 125.339.-	./. 109.873.-
6.	./. 34.411.-	./. 20.354.-	./. 73.267.-	./. 59.686.-	./. 28.180.-	./. 14.601.-
7.	+ 63.710.-	+ 69.453.-	+ 24.661.-	+ 34.055.-	+ 70.993.-	+ 80.385.-
8.	+ 163.835.-	+ 155.281.-	+ 124.399.-	+ 119.446.-	+ 172.010.-	+ 167.054.-

Anlage VIII

Entwicklung der Steuerersparnisse des Erwerbers gemäß Beispiel III

Ablösung der Rente nach dem ... Jahr	(2)ℓ) Rente 7 % Zins	(3)ℓ) Rente 7 % Zins
1.	68.207.-	75.252.-
2.	133.204.-	145.055.-
3.	201.115.-	216.223.-
4.	270.662.-	287.168.-
5.	340.542.-	356.630.-
6.	414.212.-	428.270.-
7.	489.715.-	495.459.-
8.	568.255.-	560.241.-

L E B E N S L A U F

Geburtsdatum:	19. September 1941	
Geburtsort:	Würzburg	
Eltern:	Dr. Gustav Weber, Wirtschaftsberater und Irene Weber, geb. Friedrich	
Schulen:	1948 - 1959	Volksschule und Oberrealschule Füssen
	1960 - 1961	Oberrealschule Hohenschwangau
	1961	Reifeprüfung
Berufsausbildung:	1961 - 1964	Finanzanwärter bei der Bayerischen Finanzverwaltung
	1964	Steuerinspektorenprüfung
Beruf:	1964/1965	Steuerinspektor z.A. am Finanzamt Füssen
Studium:	SS 1965 - WS 1968/69	Betriebswirtschaftlehre an der Universität München
	1. 7. 1969	Diplomprüfung (Dipl.Kaufm.)
Tätigkeit nach dem Studium:		Mitarbeiter, mit Freistellungen für die Doktorarbeit, einer Wirtschaftsprüfer- und Steuerkanzlei